



CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**CONTROLE DE CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA
MUNICIPAL DE BOA VISTA DO SUL**

Ana Caroline Griebler

Lajeado, junho de 2017

Ana Caroline Griebler

**CONTROLE DE CUSTOS NA GESTÃO PÚBLICA
MUNICIPAL DE BOA VISTA DO SUL**

Monografia apresentada na disciplina de Estágio Supervisionado em Contabilidade II, do Curso de Ciências Contábeis, do Centro Universitário UNIVATES, como parte da avaliação para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professora: Me. Angela Maria Haberkamp

Lajeado, junho de 2017

AGRADECIMENTOS

Este momento é muito importante, é quando um grande esforço finalmente se torna uma conquista.

Quero agradecer a minha família: aos meus pais Beatriz Terezinha Fritzen e Airton Luiz Griebler; a minha irmã Maria Angélica Griebler; e, principalmente, ao meu noivo Darlan Deconti, meu companheiro de todas as horas, que esteve ao meu lado durante todo o curso, pois o seu incentivo e apoio fizeram com que fosse possível a realização de mais esse sonho.

A todas as pessoas, meus queridos amigos, que contribuíram de alguma maneira com uma palavra, um sorriso, que acreditaram em mim, pois essa etapa só foi concluída com a ajuda de muitas pessoas.

Agradeço aos professores da UNIVATES e, com um carinho especial, à orientadora Angela Maria Haberkamp pela atenção, que além de orientadora foi uma grande amiga apoiando e incentivando o desenvolvimento desta pesquisa.

Também agradeço aos meus colegas de trabalho, colegas de todos os setores da Prefeitura de Boa Vista do Sul e, principalmente, ao colega do Setor de Contabilidade que sempre esteve disposto a complementar meu conhecimento.

RESUMO

Diante da adoção do princípio da eficiência na área pública, verifica-se uma tendência de utilização de controle de custos. Neste sentido, este trabalho tem como objetivo identificar o custo por aluno que estuda nas escolas do município de Boa Vista do Sul. Para apuração dos custos, foi utilizado o sistema de custeio ABC. Os resultados mostram que o município gasta anualmente R\$ 3.352.325,00 com a educação. Deste valor, R\$ 1.844.768,00 são destinados para a Escola Municipal de Ensino Fundamental (EMEF) Duque de Caxias. Foi possível identificar o custo anual por aluno de R\$ 8.425,00 na educação infantil, R\$ 17.298,00 do 1º ao 4º ano e R\$ 9.870,00 do 5º ao 9º ano. Foram destinados R\$ 98.651,00 para a EMEF Daltro Filho, onde foi possível identificar o custo anual por aluno de R\$ 9.316,00. Para a EMEF David Canabarro foi destinado o valor de R\$ 94.540,00 e o custo anual por aluno ficou em R\$ 5.169,00.

Palavras-chave: Contabilidade pública. Custeio baseado em atividades. Custos da educação municipal.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Lista de Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público ..	18
Quadro 2 - Principais características dos Métodos de Custeio	32
Quadro 3 - Custos considerados pelo ABC.....	43
Quadro 4 - Departamentos e atividades estabelecidas para a aplicação do ABC	47
Quadro 5 - Demonstração dos direcionadores utilizados	48
Quadro 6 – Direcionadores de atividades para os custos do ano de 2016 da EMEF Duque de Caxias.....	51
Quadro 7 – Direcionadores de atividades para os custos do ano de 2016 da EMEF Daltro Filho	58
Quadro 8 – Direcionadores de atividades para os custos do ano de 2016 da EMEF David Canabarro	64

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sistema de informação de custos do Governo Federal e os demais sistemas de informação.....	38
Figura 2 - Localização do município de Boa Vista do Sul no estado do Rio Grande do Sul	39
Figura 3 - Escola Municipal de Ensino Fundamental Duque de Caxias	40
Figura 4 - Escola Municipal de Ensino Fundamental Daltro Filho	40
Figura 5 - Escola Municipal de Ensino Fundamental David Canabarro	41

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Custo das escolas.....	68
------------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custos e despesas no ano 2016 da Secretaria de Educação.....	42
Tabela 2 - Custos diretos da EMEF Duque de Caxias do ano de 2016	44
Tabela 3 - Depreciação da EMEF Duque de Caxias.....	46
Tabela 4 – Identificação do setor, função e valores médio e total dos salários da EMEF Duque de Caxias no ano de 2016	48
Tabela 5 – Tempo consumido em cada atividade na EMEF Duque de Caxias no ano de 2016	49
Tabela 6 – Custo dos recursos alocados às atividades na EMEF Duque de Caxias (2016)	50
Tabela 7 – Volume do direcionador número de alunos por turno no ano de 2016 da EMEF Duque de Caxias	52
Tabela 8 – Volume do direcionador número de alunos e número de professores no ano de 2016 da EMEF Duque de Caxias	52
Tabela 9 – Custo Baseado na Atividade - por aluno - na EMEF Duque de Caxias no ano de 2016.....	52
Tabela 10 - Custos diretos da EMEF Daltro Filho do ano de 2016	54
Tabela 11 - Depreciação da EMEF Daltro Filho	55
Tabela 12 – Identificação do setor, função e valores médio e total dos salários da EMEF Daltro Filho no ano de 2016	55
Tabela 13 – Quantidade do tempo de mão de obra consumida em cada atividade na EMEF Daltro Filho no ano de 2016	56
Tabela 14 – Custo dos recursos alocados às atividades na EMEF Daltro Filho (2016)	57

Tabela 15 – Volume do diretor número de alunos por turno no ano de 2016 da EMEF Daltro Filho	58
Tabela 16 – Volume do diretor número de alunos e número de professores no ano de 2016 da EMEF Daltro Filho	59
Tabela 17 – Custo Baseado na Atividade por aluno na EMEF Daltro Filho no ano de 2016	59
Tabela 18 - Custos diretos da EMEF David Canabarro do ano de 2016.....	60
Tabela 19 - Depreciação da EMEF Daltro Filho	61
Tabela 20 – Identificação do setor, função e valores médio e total dos salários da EMEF David Canabarro no ano de 2016.....	62
Tabela 21 – Quantidade do tempo de mão de obra consumido em cada atividade na EMEF David Canabarro no ano de 2016.....	62
Tabela 22 – Custo dos recursos alocados as atividades na EMEF David Canabarro (2016)	63
Tabela 23 – Volume do diretor número de alunos por turno no ano de 2016 da EMEF David Canabarro	65
Tabela 24 – Volume do diretor número de alunos e número de professores no ano de 2016 da EMEF David Canabarro.....	65
Tabela 25 – Custo Baseado na Atividade por aluno na EMEF David Canabarro no ano de 2016.....	66
Tabela 26 - Custo encontrado pelo método de custeio ABC.....	68

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Tema	12
1.1.1 Delimitação do tema.....	13
1.2 Problema de pesquisa	13
1.3 Objetivos	14
1.3.1 Objetivo geral.....	14
1.3.2 Objetivos específicos.....	14
1.4 Justificativa.....	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 Breve histórico da contabilidade pública no Brasil	16
2.2 Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público.....	18
2.3 Contabilidade de custos	21
2.4 Métodos de custeio	22
2.4.1 Custeio por absorção	22
2.4.2 Custeio direto ou variável	23
2.4.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	25
2.5 Custos no setor público	26
2.6 Custos como ferramenta para avaliar a eficiência dos gastos públicos	29
2.7 Estudos anteriores	31
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	33
3.1 Tipos de pesquisa	33
3.1.1 Caracterização da pesquisa quanto ao modo de abordagem	34
3.1.2 Classificação da pesquisa quanto aos procedimentos e meios	35
3.1.3 Classificação da pesquisa quanto aos fins ou objetivos	35
3.2 Plano de coleta e análise de dados	36
3.3 Limitação do estudo.....	38
4 CARACTERIZAÇÃO DO AMBIENTE DE PESQUISA	39
5 RESULTADOS E ANÁLISES	42
5.1 Método de Custeio ABC para a EMEF Duque de Caxias	44
5.2 Método de Custeio ABC para a EMEF Daltro Filho	53
5.3 Método de Custeio ABC para EMEF David Canabarro.....	60

5.4 Outros gastos com educação	66
5.5 Comparação do custo por escola	67
5.6 Adaptações ao sistema contábil para apuração dos custos	69
6 CONCLUSÃO	71
REFERÊNCIAS	73
ANEXO	78
ANEXO A - DECRETO Nº 030, DE 17 DE AGOSTO DE 2016	79

1 INTRODUÇÃO

A administração pública vem sofrendo mudanças no ambiente econômico mundial, com dificuldades no âmbito da contabilidade. A contabilidade tem como objeto o estudo do patrimônio. As informações contábeis são registradas e geradas através de lançamentos que estão vinculados a uma legislação específica, onde é possível a análise e estudo dos elementos patrimoniais e, conseqüentemente, de suas atividades.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) descreve que na contabilidade da gestão pública, a responsabilidade dos gestores é evidenciar o controle e gerenciamento de custos de suas organizações; mas, essa tarefa é um tanto incomum nas gestões públicas da atualidade. Os principais problemas são relacionados à falta de ferramentas, a equipamentos ineficientes e ao desconhecimento dos gestores para o controle dos custos na organização (NASCIMENTO; DEBUS, 2011).

Na metade do século XX surgiu a administração pública gerencial, mais voltada aos resultados e ao cidadão. Ela surgiu em meio à busca de uma forma do Estado enfrentar a crise fiscal, serviu de estratégia para a redução dos custos dos serviços públicos, como uma forma de proteger o patrimônio do Estado e como solução à insatisfação quanto à administração pública burocrática (NASCIMENTO, 2011).

Cada vez mais se percebe a necessidade da análise dos custos. Devido a uma maior exigência governamental por controle contábil, se faz necessária a

implantação de novos métodos orçamentários, de acordo com a NBC T (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica) 16.11 – Norma de Custos. Nesse contexto, para que uma organização pública obtenha desenvolvimento, deve determinar seus próprios gastos, medindo seus custos, pois ambos refletem diretamente nos serviços prestados.

No ano de 2008 a 2011 foram emitidas 11 Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público, as NBC T 16.1 a 16.11, que tratam dos aspectos relacionados à nova contabilidade pública. O sistema de custos no setor público sofreu diversas imposições através de uma legislação implantada (que não vinha sendo tratada pelos profissionais da área pública e seus órgãos responsáveis). Dentre as exigências, uma merece destaque - a obrigatoriedade da implantação de um Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP, que tem como finalidade gerar informações relacionadas: a custos de programas, atividades e projetos desenvolvidos, à otimização de recursos públicos e aos custos das unidades contábeis (ALMEIDA; GONÇALVES; SANTANA, 2014).

Conforme Silva (2011), com o advento das normas de contabilidade pública, o tema recebeu maior destaque; e, com isso, os profissionais da contabilidade e pesquisadores estão realizando estudos sobre o tema. Esses estudos e pesquisas estão sendo realizados em torno dos custos do setor público com o objetivo de contribuir para a normatização e a implantação adequada das normas para os profissionais da área.

1.1 Tema

O presente trabalho de pesquisa aborda a criação de um controle de custos para apurar os gastos com serviços públicos prestados no município de Boa Vista do Sul. A contabilidade pública tem como finalidade registrar fatos, apresentar informações relevantes e controlar a gestão dos recursos financeiros, patrimoniais e orçamentários. A contabilidade de custos na gestão municipal deve ser uma ferramenta gerencial de busca de dados para avaliar e projetar estratégias de controle dos gastos do município, para fins de atingir as metas com responsabilidade.

A implantação de um sistema de custos traz, aos gestores, indicadores relacionados ao custo dos serviços prestados que auxiliarão nos resultados e mostrarão a relação do dispêndio para obtê-los. Com essa informação, será possível fornecer um direcionamento à entidade. Através do planejamento, o administrador poderá atingir os objetivos traçados e contribuir para o crescimento do município.

1.1.1 Delimitação do tema

O estudo será realizado no município de Boa Vista do Sul. Especificamente na área da educação, em três escolas municipais: uma na sede (Escola Duque de Caxias), que conta com três módulos; e as outras duas no interior (Escola David Canabarro e Escola Daltro Filho).

Neste estudo, serão identificados os custos por aluno nas escolas municipais. Para apuração destes custos serão considerados os gastos incorridos durante o ano de 2016.

1.2 Problema de pesquisa

O município em estudo encontra dificuldades em se adaptar às leis e normativas vigentes em relação à implantação do centro de custos. Para atender às NBC's, há a necessidade de se manter um sistema em que seja possível identificar e demonstrar informações de forma confiável referentes aos custos dos serviços disponíveis à população. Atualmente, no município de Boa Vista do Sul, nem o prefeito e nem a população sabem qual o custo individualizado dos serviços prestados ao povo.

Dessa forma, o presente trabalho busca realizar uma análise sobre a gestão de custos no setor público, verificando os métodos de custeio possíveis de serem adotados na prefeitura. Considerando a problematização acima citada, apresenta-se o seguinte questionamento: Como poderá ser identificado e qual o custo por estudante em Boa Vista do Sul?

1.3 Objetivos

Os objetivos desta pesquisa são divididos em geral e específicos.

1.3.1 Objetivo geral

Identificar o custo por aluno que estuda nas escolas do município de Boa Vista do Sul.

1.3.2 Objetivos específicos

Para que seja possível atender ao objetivo geral, foram estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- Analisar os controles relacionados a custos na Prefeitura de Boa Vista do Sul;
- Identificar o método de custeio a ser utilizado;
- Identificar o custo por nível de ensino de cada aluno, por escola;
- Sugerir alterações nos controles da Prefeitura Municipal de Boa Vista do Sul, para facilitar a identificação dos custos.

1.4 Justificativa

Alonso (1999) já afirmava que não há dúvidas que o tema custos no serviço público é extremamente oportuno e deverá ter importância crescente para a Administração Pública. Segundo o autor, para que se possa avaliar adequadamente o desempenho do serviço público, é crucial que os sistemas de informação do governo disponham de uma informação mais refinada que a despesa: os custos.

O custo é um dos principais indicadores do desempenho da entidade, bem como dos municípios. Para os gestores públicos, o desafio é gerir os custos com

responsabilidade, tendo em vista os anseios dos munícipes. O gestor deve planejar ações com objetivo de melhorar a qualidade dos serviços prestados no que diz respeito a sua gestão.

O bom desempenho das entidades públicas depende do uso coerente dos recursos disponíveis e isso demonstra a relevância de um sistema de custos. Independente da complexidade da gestão, apurar os custos no serviço público é uma medida estratégica de planejamento para que haja melhor desempenho administrativo.

Pode-se dizer que o estudo é relevante para o município Boa Vista do Sul, pois a implantação de um sistema de custos é uma ferramenta fundamental para o andamento da administração municipal. Além disso, as informações geradas através desse sistema devem trazer maior confiabilidade para a sociedade e auxiliar o prefeito na utilização dos recursos de uma forma mais eficiente. Há também a questão da obrigatoriedade em função das normas de contabilidade pública - especialmente a NBC T 16.11 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000).

Além disso, esse tema pode ser considerado uma novidade para a gestão pública municipal de Boa Vista do Sul. Por isso, é oportuno o estudo, pois, com a implantação do sistema, será possível identificar os custos relacionados aos serviços prestados à população. Através dessa análise será possível realizar mudanças positivas no orçamento e criar medidas preventivas aos gastos públicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No intuito de promover uma melhor compreensão sobre a administração pública e propiciar um melhor aproveitamento da leitura do presente estudo, serão apresentados a seguir alguns conceitos de termos básicos geralmente utilizados na administração pública, sendo alguns mais específicos da área contábil.

2.1 Breve histórico da contabilidade pública no Brasil

A contabilidade pública no Brasil sofreu, no transcorrer dos anos, várias alterações que fizeram com que os mecanismos de controle do patrimônio, orçamento e finanças fossem se aperfeiçoando.

Castro (2010) faz uma exposição das fases de desenvolvimento da contabilidade pública brasileira desde a criação da Contadoria Geral da República (CGR), em 28 de dezembro de 1921, por meio do Decreto nº 15.210 e das atuais NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público).

Após a criação da CGR, Castro (2010) descreve que percebeu-se a necessidade de elaborar normas para direcionar a contabilidade pública; assim, em 1922 foram criados o Código de Contabilidade Pública e o Regulamento Geral de Contabilidade Pública. Essas normas dividiam a contabilidade em: Contabilidade Orçamentária, Financeira e Patrimonial.

Conforme Castro (2010) em 1964, com a implantação do regime autoritário, o controle da gestão, das finanças e do orçamento público voltou a receber a atenção

das autoridades; com a aprovação da Lei 4.320, em 31 de março do mesmo ano, buscaram demonstrar a importância do controle do orçamento e definiram a contabilidade como base para as demonstrações.

Outro importante marco da contabilidade pública no Brasil, conforme afirma Castro (2010), foi o desenvolvimento do SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira - implantado no Governo Federal em 1987.

Dentre as vantagens apresentadas pelo Ministério da Fazenda em relação à utilização do SIAFI, estão: a tempestividade, qualidade e precisão da informação, agilidade da programação financeira e transparência de acordo com Castro (2010).

Castro (2010, p. 105) resume o SIAFI como sendo:

[...] um sistema contábil que também permite a prática de atos administrativos, especificamente: emissão de empenhos e de pagamentos. Ou seja, as técnicas contábeis foram implantadas em sistema eletrônico para maior rapidez e segurança dentro da lógica da Contabilidade Pública. Com isso, os conceitos, as operações e os exemplos utilizaram expressões e técnicas contábeis a ponto de confundir Contabilidade Pública com SIAFI e vice-versa.

Seguindo a linha do tempo, apresentada por Castro (2010), se encontra outra ação do governo que gerou mudanças no foco da contabilidade pública do Brasil - a LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101 de 05 de maio de 2000).

Como a própria lei expõe, seu objetivo é “estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (NASCIMENTO; DEBUS, 2011, texto digital).

Segundo Nascimento e Debus (2011), a LRF apresenta os seguintes postulados para se alcançar a responsabilidade na gestão fiscal: ação planejada e transparente; prevenção de riscos e correção de desvios; e garantia de equilíbrio das contas públicas.

Atualmente, a contabilidade está passando por uma nova fase que busca aproximar a contabilidade pública da contabilidade do setor privado, voltando seu

foco para o patrimônio. Essas mudanças foram iniciadas pela publicação das NBCTSP pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2.2 Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público

As 10 primeiras normas (de forma facultativa) foram publicadas em 2008, e de forma obrigatória em 2010. A 11ª norma, que trata do sistema de informação de custos do setor público, foi publicada em 2011, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012 (CRCRS, 2014). Por meio de Resoluções do CFC, foram aprovadas 11 (onze) NBCASP, listadas no Quadro 1:

Quadro 1 - Lista de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Nº da Norma	Resolução CFC	Título
NBC T 16.1 Alterações	1.128/08 1.268/09	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2 Alterações	1.129/08 1.268/09	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6 Alterações	1.133/08 1.268/09	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2012, quadro digital).

Essas normas podem ser facilmente obtidas na página do CFC na *internet*; cabe agora compreender as mudanças que elas trouxeram (principalmente as culturais), que geralmente são mais difíceis de serem assimiladas, para assim, facilitar o processo de convergência. Castro (2010) apresenta algumas das principais inovações trazidas pelas NBCASP e que serão apresentadas de forma resumida a seguir:

- NBC T 16.1: definição de quem está abrangido no campo de aplicação do setor público; inclusão do conceito de Unidade Contábil, ou seja, aquela entidade que descentralizar a gestão dos recursos públicos deve também descentralizar a contabilidade;
- NBC T 16.2: reformula os conceitos de Ativo e Passivo, incluindo no Ativo os bens controlados por entidade pública que não são de sua propriedade, cuja expectativa é de que gerem benefícios econômicos futuros; apresenta a divisão entre Circulante e Não Circulante em vez de Financeiro e Permanente; elimina o sistema financeiro que é absorvido pelo patrimonial; inclui as etapas de planejamento no subsistema de controle orçamentário; e exige a implementação do subsistema de custos;
- NBC T 16.3: apresenta as bases para que o planejamento seja controlado contabilmente no sistema de controle orçamentário, e que seja realizado em planos hierarquicamente interligados, constantes do PPA (Plano Plurianual), LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e LOA (Lei Orçamentária Anual);
- NBC T 16.4: reforça a necessidade de registrar e controlar os atos e fatos que possam trazer alterações no patrimônio da entidade, o que atualmente já é feito por meio do sistema compensado; alerta também para a necessidade de demonstrar de forma separada os valores cuja entidade pública figure somente como fiel depositária, para não se confundir com recursos disponíveis, como o caso das cauções;
- NBC T 16.5: define que a tabela de codificação de registros também faz parte do plano de contas, para que seja mais fácil para o contabilista entender e explicar a movimentação contábil; alerta que os atos e fatos

devem ser registrados no momento em que ocorrem e devem figurar nas demonstrações contábeis, independentemente do momento da execução orçamentária;

- NBC T 16.6: destaca as informações que devem ser produzidas e apresentadas pela contabilidade; enfatiza a essência no controle patrimonial, preservando as informações orçamentárias conforme exigência legal; acrescenta duas demonstrações financeiras: a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico; destaca a necessidade de demonstrar os valores dos atos passados e presentes que podem afetar o patrimônio e apresenta o caminho para a utilização do sistema de custos;
- NBC T 16.7: apresenta a forma que deverá ser realizada a consolidação das contas de forma que as contas do Poder Executivo integrem também o Legislativo, Judiciário e Ministério Público;
- NBC T 16.8: enfatiza a importância do Controle Interno, principalmente em um contexto onde as informações contábeis não serão mais geradas pelos contadores, mas extraídas direto dos sistemas contábeis, como já ocorre com o SIAFI. O controle interno deverá se preocupar em garantir a consistência das informações geradas por esses sistemas;
- NBC T 16.9: substitui a tabela fixa de depreciação por parâmetros e índices apurados por meio de laudos técnicos para cada bem, conforme sua vida útil estimada; orienta que o valor residual e a vida útil de cada bem devem ser revisados, pelo menos, a cada ano e a depreciação seja registrada mensalmente;
- NBC T 16.10: apresenta como principal inovação a mudança do foco da contabilidade do Orçamentário para o Patrimonial; orienta sobre a reavaliação dos bens e o ajuste ao valor recuperável, que será de difícil operacionalização para o setor público porque emprega no cálculo o retorno econômico;

- NBC T 16.11: estabelece a responsabilidade pela informação de custos a entidades do setor público; a entidade deve evidenciar ou apresentar os objetos de custos definidos previamente e demonstrando separadamente.

Diante disso, nota-se que são grandes os desafios para a contabilidade pública se adequar aos padrões internacionais, pois mudanças como focar o patrimônio ao invés do orçamento representa abandonar um costume alicerçado em todas as esferas do poder público, o que implica em possíveis dificuldades no processo.

2.3 Contabilidade de custos

Os custos, de uma forma geral, são vistos como sacrifícios necessários para alcançar algum objetivo.

Martins (2003, p. 17), partindo da ótica industrial, conceitua custo como “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Souza e Clemente (2007, p. 12), numa visão um pouco diferenciada, afirmam que:

Tradicionalmente, os custos têm sido conceituados como o valor de todos os bens e serviços consumidos na produção de outros bens e serviços. Nota-se que este conceito de custo se limita ao processo fabril, não incluindo os valores que se situam antes ou depois do processo de fabricação.

É importante essa exposição, pois fora do processo produtivo também ocorrem gastos que se configuram em custos e agregam valor ao produto final. Sem considerar esses dispêndios como custo, a empresa corre o risco de subestimar o preço de venda e assim não conseguir realmente cobrir seus gastos e alcançar margem de lucro.

Continuando o raciocínio, os autores expõem que:

A moderna gestão de empresas visualiza os custos de forma mais ampla, isto é, ao longo de toda a cadeia de valor da empresa. A redução dos custos ao longo da cadeia tornou-se imperativo para se conseguir vantagem competitiva. A decomposição da cadeia de valor em processos e a análise desses processos são, em última instância, as fontes de informação para o

delineamento da estratégia de liderança em custos (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p. 13).

Nota-se que a informação de custos tem sido utilizada na estratégia das empresas que possuem uma gestão moderna. Mas, para que essa informação seja gerada, é preciso desenvolver a contabilidade de custos que organiza essas informações de forma que satisfaçam às necessidades dos interessados.

A contabilidade de custos, portanto, é uma ferramenta que pode trazer contribuições para a administração dos recursos públicos, pois mesmo que o objetivo do setor público não seja o lucro, conhecer os custos pode auxiliar o administrador a corrigir falhas na destinação dos recursos, de forma a prestar serviços cada vez melhores para a sociedade e coibir práticas de desvios e desperdícios.

2.4 Métodos de custeio

Conforme o entendimento de Silva (2011), a contabilidade de custos operacionaliza suas atividades, registra e gera as informações de custos por meio de um método de custeio. Os métodos existentes e mais utilizados para fins fiscais e gerenciais pelas empresas privadas são: Custeio por Absorção, Custeio Direto ou Variável e Custeio Baseado em Atividades (ABC).

2.4.1 Custeio por absorção

Esse método de custeio é o mais tradicional e o único aceito pelo fisco brasileiro para empresas privadas. Ele faz com que todos os custos de produção sejam distribuídos aos produtos fabricados por meio de algum critério de rateio.

Martins (2003, p. 24) afirma que:

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e não só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Muitas empresas utilizam esse método por comodidade, para não ter o trabalho de controlar dois métodos (um para fins gerenciais e outro por absorção para fins fiscais). Porém, gerencialmente, esse método pode não trazer as informações mais úteis para a estratégia empresarial, pois essa técnica faz com que os custos fixos, necessários para a manutenção da estrutura, ou seja, que não são causados diretamente no processo de fabricação, sejam apropriados aos produtos, onerando os estoques de produtos acabados.

Raupp (2011) entende que a apuração de custos na administração pública (mediante a utilização do método de custeio por absorção) não deve desconsiderar as despesas classificadas como investimentos, por serem gastos ativados em função da vida útil ou benefícios atribuíveis a períodos futuros, devendo a apuração ser estruturada por centro de custos auxiliares e produtivos.

Mauss e Souza (2008) fazem crítica ao método, no sentido da utilização do rateio dos custos indiretos, considerando-o arbitrário, pelo fato de distorcer a informação de custo nos serviços, aumentando indevidamente um em detrimento da redução demasiada de outro (transferência indevida de custos).

2.4.2 Custeio direto ou variável

Esse método é muito utilizado nas empresas (gerencial) devido ao tipo de informação que gera; porém, a atual legislação brasileira não o aceita para fins de apuração de imposto de renda e contribuição social.

Esse método é comentado por Mauss e Souza (2008, p. 48):

O custeio direto é aquele que dá ênfase à contribuição que cada produto oferece para a cobertura dos custos indiretos corporativos (predominantemente fixos) e para a geração do lucro das empresas. Por isso, aloca aos produtos e serviços os custos e despesas que podem ser diretamente relacionados a eles, como matéria-prima, embalagens, depreciação direta, etc. São custos que podem ser facilmente identificados com um produto ou serviço. Os demais custos, conhecidos indiretos aos produtos, não podem ser incluídos no custo dos produtos e contados como estoque, mas considerados na apuração do resultado do período.

Para Crepaldi (2010, p. 232), custeio variável ou direto é o método de custeio que consiste na “separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/vendas e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/vendas oscilantes dentro de certos limites”.

O custeio variável possui semelhança com o direto, sendo muitas vezes até tratado como a mesma coisa. Mauss e Souza (2008) afirmam que alguns autores referenciam ambos os métodos como se fossem o mesmo, enquanto outros são firmes em demonstrar as diferenças existentes entre eles.

A principal diferença do custeio variável em relação ao direto, é que o primeiro classifica os custos em variáveis e fixos e o segundo separa-os em direto e indireto, diferença essa pouco relevante nas informações geradas.

Souza e Clemente (2007, p. 63), que tratam os dois métodos como sendo o mesmo, afirmam que “consideram-se custos fixos todos os que ocorrem periodicamente e não são afetados (ou são pouco afetados) pela quantidade produzida. Consideram-se custos variáveis todos os que variam proporcionalmente ao volume produzido”.

Tanto na divisão entre direto e indireto quanto variáveis e fixos, esse método é apropriado aos produtos ou serviços somente aqueles custos que variam conforme a variação da quantidade produzida. Isso faz com que os estoques sejam avaliados de forma mais real. Porém, conforme já comentado, ele ainda não é aceito oficialmente pela legislação brasileira para apuração de impostos.

Para Mauss e Souza (2008), o método de custeio direto é mais adequado pelas características dos gastos públicos que são predominantemente indiretos; o custeio variável disponibiliza informações incompletas, pois não engloba em seu custeio os custos e despesas fixas, mas sim as despesas do período. Na gestão pública deve ser utilizado o método direto por disponibilizar uma visão mais global e objetiva dos custos dos serviços prestados.

2.4.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O custeio ABC (*Activity Based Costing*) é um método cujo desenvolvimento iniciou-se na década de 1960 e apresenta uma forma diferente de apurar os custos dos produtos ou serviços em comparação aos métodos tradicionais.

Segundo Souza e Clemente (2007), os métodos tradicionais de custeio foram desenvolvidos numa realidade em que os custos indiretos de fabricação eram muito pequenos em comparação aos custos diretos. Porém, na década de 60 a realidade passou a ser outra. A tecnologia fez com que os custos indiretos superassem os diretos nos processos fabris e os métodos de custeio tradicionais, cujos rateios eram geralmente feitos por horas-máquina ou horas-mão-de-obra, começaram a se mostrar ineficientes na geração de informações para a tomada de decisão.

Diante da necessidade de uma metodologia que melhor refletisse o comportamento dos custos, começou a ser desenvolvido o método de custeio ABC, sendo citado como uma das primeiras organizações a utilizá-lo a General Electric (GE).

Conforme Souza e Clemente (2007, p. 228), o princípio básico do ABC é que:

[...] os recursos das empresas são consumidos pelas atividades que elas executam para a fabricação de seus produtos. Assim, o controle do consumo dos recursos da empresa implica, necessariamente, controle das atividades por ela executada.

Essa metodologia de custeio necessita que as atividades sejam detalhadas a um nível que permita direcionar os custos de uma maneira mais real, o que pode tornar sua implantação inviável para empresas de pequeno e médio porte.

O funcionamento do custeio ABC é explanado por Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p. 379), que descrevem:

Para cada atividade relevante, identifica-se o fator pelo qual se passa a mensurar, da forma mais lógica possível, quanto de seu custo (da atividade) deve ser atribuído a cada produto. Esse fator denominado direcionador de custo, por refletir a verdadeira relação entre os produtos e a ocorrência dos custos, reduz sensivelmente as distorções causadas por rateios arbitrários dos sistemas tradicionais de custeio.

Esse método utiliza-se dos chamados direcionadores de custos para apropriar os custos aos produtos ou serviços. Esses direcionadores são definidos por pessoas que conhecem profundamente o processo produtivo para diminuir os riscos.

Portanto, o método a ser utilizado numa entidade não deve ser escolhido aleatoriamente, mas conforme sua realidade e suas necessidades. Somente assim, as informações de custos serão úteis para o bom direcionamento da estratégia empresarial.

Mauss e Souza (2008) justificam que o método do ABC pode ser empregado em organizações públicas pelo motivo do serviço público possuir características em sua estrutura operacional de acordo com a implementação do ABC - conforme diversos comentários de autores, como Duarte (2002), Cruz (1997), Slomski (2003), Ribeiro Filho (1997), Nunes (1995) e BNDES (2000).

No quadro 2 é possível fazer um comparativo entre os três métodos de custeio: o custeio por absorção, custeio variável e o custo baseado na atividade descrevendo suas principais características:

Quadro 2 - Principais características dos Métodos de Custeio

Métodos de Custeio	Características
Custeio por absorção	<ul style="list-style-type: none"> • Todos os custos são passíveis de serem imputados aos produtos; • Orientado para controle da produção; • Produção como elemento gerador de riqueza; • Lucro unitário como parâmetro de análise; • Projetado para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo.
Custeio direto ou variável	<ul style="list-style-type: none"> • Só os custos variáveis são imputados aos produtos; • Custos fixos são considerados despesas do período; • Orientado para as funções financeiras e de marketing; • Vendas como elemento gerador de riqueza; • Margem de contribuição unitária como parâmetro de análise; • Ênfase na análise da relação custo-volume-lucro;
Custeio ABC	<ul style="list-style-type: none"> • As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades; • Identifica as atividades que agregam valor aos produtos; • Rateia os custos indiretos com critérios multidimensionais; • Identifica a responsabilidade pelas atividades que mais consomem recursos.

Fonte: Ferreira (2007).

2.5 Custos no setor público

A utilização do sistema de custos no setor público é um dos pontos defendidos nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público como forma de avaliar a eficiência da gestão pública.

No que tange à utilização do sistema de custos no setor público, Silva (1999) apud Wiemer e Ribeiro (2004, p. 3) afirma que a administração pública “[...] deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços”.

No intuito de fazer com que a administração pública (em todas as suas esferas, independente da atividade desenvolvida) aderisse de vez à utilização de um sistema de custos, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000) em seu artigo 50, § 3º, exigiu que a mesma mantivesse sistema de custos que permitisse a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Porém, mesmo com essa clara e direta imposição legal, grande parte das entidades públicas ainda não implantou o sistema de custos.

O subsistema de custos possui uma norma própria, a NBC T 16.11 - Norma de Custos, publicada em 25 de novembro de 2011, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012.

Dentre as várias orientações, conceituações e definições que a norma de custo apresenta, serão demonstradas algumas que ajudarão a ter uma ideia de seu funcionamento.

O item 1 da norma estabelece como objetivo do Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP):

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;

- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de controle de custos e de melhoria da qualidade do gasto (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13, texto digital).

A NBC T 16.11 define como métodos de custeio a apropriação de custos de acordo com o objeto que está sendo custeado:

Custeio direto é o custeio que aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custo sem qualquer tipo de rateio ou apropriação.

Custeio variável que apropria aos produtos ou serviços apenas os custos variáveis e considera os custos fixos como despesas do período.

Custeio por absorção que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos e serviços.

Custeio por atividade que considera que todas as atividades desenvolvidas pelas entidades são geradoras de custos e consomem recursos. Procura estabelecer a relação entre atividades e os objetos de custo por meio de direcionadores de custos que determinam quanto de cada atividade é consumida por eles (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.366/11, texto digital).

De acordo com NBC T 16.11: “As entidades podem adotar mais de uma metodologia de custeamento, dependendo das características dos objetos de custeio” (Resolução CFC n.º 1.366/11, texto digital).

Segundo Gava (2013), o sistema de custo é uma ferramenta que maximiza resultados; a implantação de um sistema resultará em melhoria de processos e análise de alternativas através de comparações, garantindo o grau de excelência dos serviços prestados.

Segundo o item 12 da Norma 16.11, são atributos da informação de custos:

- (a) relevância – entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
- (b) utilidade – deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo/benefício sempre positiva;
- (c) oportunidade – qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
- (d) valor social – deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
- (e) fidedignidade – referente à qualidade que a informação tem, de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
- (f) especificidade – informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;

- (g) comparabilidade – entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
- (h) adaptabilidade – deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
- (i) granularidade – sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.366/11, texto digital).

Normalmente as entidades já possuem sistemas computacionais onde são controlados o orçamento, o patrimônio e as finanças. O sistema de custos será mais um mecanismo que deverá estar interligado aos outros, de forma que os dados sejam alimentados automaticamente, com o registro das transações realizadas pelo ente (SILVA, 2011).

Nas definições gerais da NBC T 16.11 tem-se que “custos da prestação de serviços são os custos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços e que correspondem ao somatório dos custos diretos e indiretos, ligados à prestação daquele serviço” (Resolução CFC n.º 1.366/11, texto digital).

Essa conceituação de custo já é conhecida no setor privado, e sua aplicação também ao setor público demonstra a intenção de aproximar a contabilidade pública da empresarial (SILVA, 2011).

O item 8.1 da NBC T 16.11 esclarece que “o sistema de custos deve capturar informações dos demais sistemas de informações das entidades do setor público, especialmente os de execução orçamentária, financeira e patrimonial” (Resolução CFC n.º 1.366/11, texto digital).

A NBC T 16.11 expressa necessidade já apresentada em leis anteriores. A lei 4.320/64, no seu artigo 85, já previa um sistema de custo em que os serviços da contabilidade seriam organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros (SILVA et al., 2011).

2.6 Custos como ferramenta para avaliar a eficiência dos gastos públicos

De acordo com Almeida, Gonçalves e Santana (2014), os gestores públicos passarão a ter uma importante ferramenta em suas mãos, que lhes possibilitarão melhor avaliação dos gastos, embasando suas tomadas de decisões. Com a apuração desses custos, será possível reavaliar gastos e investimentos feitos em demasia, possibilitando, sempre que necessário, ajustá-los para que os recursos públicos não sejam desperdiçados.

A administração pública deve ser avaliada pela qualidade e eficiência dos seus gastos (despesas públicas). As despesas são necessárias para que os serviços públicos possam ser ofertados à sociedade; e, quanto menores elas forem e melhores os serviços, mais eficiente é o gasto público (SILVA, 2011).

Para que a administração pública aplique esse sistema como importante ferramenta de gestão é preciso saber quais as etapas a serem seguidas e destacar os pontos mais importantes da contabilidade de custos na área pública (ALMEIDA; GONÇALVES; SANTANA, 2014).

Angélico (2006, p. 62) conceitua despesa pública como “todo pagamento efetuado a qualquer título pelos agentes pagadores”.

Já Mota (2009, p. 123), discordando dessa conceituação, afirma que “[...] entendendo a despesa pública como pagamento efetuado corre-se o risco de atribuir a ela a característica de regime de caixa, podendo confundi-la com um simples desembolso”.

Essa última conceituação encaixa-se melhor na nova visão da contabilidade para o setor público, pois o fato gerador da despesa não ocorre necessariamente no momento do desembolso; geralmente ocorre antes, e é nesse momento que ela deve ser registrada.

Então, seguindo essa visão, o autor Mota apresenta um conceito mais amplo de despesa pública, afirmando que:

A despesa pública consiste na realização de gastos, isto é, na aplicação de recursos financeiros de forma direta (em benefício próprio) na aquisição de

meios (bens e serviços) que possibilitem a manutenção, o funcionamento e a expansão dos serviços públicos, ou de forma indireta (quando da realização de transferências a terceiros). Essa aquisição dar-se-á com pagamento imediato (quando da execução da despesa à vista) ou a posteriori, implicando na assunção de compromissos (MOTA, 2009, p. 123).

Para o controle dos custos, deverá ser levada em consideração primeiramente a despesa sob o enfoque patrimonial, conforme a tendência das NBCTSP.

A Emenda Constitucional nº 19, de 04/07/1998, no artigo 37, insere como princípio a ser seguido pela administração pública a eficiência, dizendo que “a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência” (texto digital).

Castro (2010, p. 265) afirma que “[...] desses princípios decorrem os deveres do administrador: dever de eficiência; dever de probidade; e dever de prestar contas”.

Di Pietro (2005, p. 62) define:

O controle da Administração Pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos Poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, buscando a garantia dos princípios norteadores do Estado Democrático de Direito: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Para qualquer um desses controles, as informações de custos são essenciais para melhor desempenhá-los, além de ajudar os próprios gestores a melhor decidir sobre as políticas públicas em busca da eficiência dos gastos públicos.

2.7 Estudos anteriores

Mauss e Souza (2008) escreveram o livro *Gestão de Custos aplicada ao Setor Público*, com o objetivo de apresentar contribuições relevantes no campo do debate sobre a necessidade de implantação de sistema de custos eficiente e eficaz para melhorar o desempenho da administração pública de forma geral e da esfera

municipal em particular. Segundo os autores, se conclui que o melhor método de custeio a se aplicar ao serviço público é o ABC; e, este pode ser integrado ao custeio direto para criar técnicas mais acuradas para avaliar o desempenho dos gestores, das divisões e da organização em si.

Almeida, Borba e Flores (2009) analisaram o uso das informações de custos pelos gestores de 20 grandes secretarias municipais da saúde do estado de Santa Catarina. Os pesquisadores concluíram que os resultados indicam que apenas duas secretarias municipais da saúde possuem esse processo um pouco mais avançado; nas demais, o que se verifica é que existem algumas tentativas de se obter informações mais detalhadas sobre custos. Entretanto, na opinião dos entrevistados, as informações de custos são importantes na gestão das secretarias.

Silva (2011) realizou uma análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos, onde percebeu que a contabilidade pública está passando por um importante momento de mudanças de foco e, conseqüentemente, das práticas contábeis. O estudo teve por objetivo compreender como está sendo abordado o tema custos no setor público nos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e documental. Os resultados obtidos mostram uma tendência de se adotar a metodologia de Custeio ABC para apurar os custos dos serviços públicos.

Barbosa (2014) realizou um estudo como o objetivo de verificar a ausência ou presença da análise de custos na Autarquia de Segurança, Trânsito e Transportes de Criciúma – ASTC. O trabalho se caracterizou por uma pesquisa descritiva quanto aos fins, e bibliográfica e documental quanto aos meios de investigação. Através do estudo se verificou que a organização estudada não possuía em seus balanços qualquer indício de que se use um método de custeio.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo apresenta a metodologia utilizada na realização da pesquisa, foram descritos: o tipo de pesquisa quanto aos fins e quanto aos meios de investigação, plano de coleta de dados, plano de análise de dados, limitação da pesquisa, entre outros.

3.1 Tipos de pesquisa

De acordo com Gil (2010), pode-se definir pesquisa como o procedimento que tem por objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos, ou, ainda, descobrir novos fatos ou dados para a formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados.

Raupp e Beuren (2006) classificam as pesquisas aplicáveis à contabilidade, levando em consideração suas particularidades, em: a) pesquisa quanto à abordagem do problema, onde se destacam as pesquisas qualitativas e quantitativas; b) pesquisa quanto aos procedimentos, que aborda o estudo de caso, o levantamento ou *survey*, a pesquisa bibliográfica, experimental, documental e participante; c) pesquisa quanto aos objetivos, enquadrada como uma pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa.

3.1.1 Caracterização da pesquisa quanto ao modo de abordagem

Quanto à forma de abordagem, a presente pesquisa pode ser classificada em qualitativa e quantitativa.

1. Pesquisa qualitativa:

Conforme Gonsalves (2011, p. 70), a pesquisa qualitativa preocupa-se com “a compreensão, interpretação do fenômeno, considerando o significado que os outros dão as suas práticas, o que impõe ao pesquisador uma abordagem interpretativa”. Segundo Minayo (2002), a abordagem qualitativa responde a questões muito particulares, com um nível de realidade que não pode ser quantificado.

2. Pesquisa quantitativa:

Conforme Richardson (1999), a abordagem quantitativa é caracterizada pela quantificação tanto na coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, destacando a importância de garantir a precisão dos resultados, para evitar distorções de análise e interpretação.

Para Beuren (2006, p. 93), a “abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos”.

Neste estudo, a etapa qualitativa envolve a análise de legislação sobre custos aplicada ao setor público, bem como a análise de documentos e relatórios contábeis utilizados para separar os custos por escola.

Os custos por aluno nas escolas municipais foram obtidos pela análise de planilhas com número de alunos por escola, número de professores e carga horária, relatório de gastos das escolas municipais, dos gastos da Secretaria de Educação e demais setores vinculados ao setor de educação. Também foram utilizados relatórios como gastos com pessoal (na área administrativa, tesouraria e contabilidade) vinculados à Secretaria da Educação. Para maior detalhamento de informações, foram utilizados: controles internos, como planilha da merenda dos

alunos em cada escola (de janeiro a dezembro de 2016) e planilha de transporte dos alunos até a escola fornecida pelo município.

3.1.2 Classificação da pesquisa quanto aos procedimentos e meios

Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa utilizará os meios documental e estudo de caso. Segundo Gil (1999), a pesquisa documental tem em sua fonte principal materiais que ainda não receberam tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa.

Conforme Beuren (2006), o estudo de caso reúne informações numerosas e detalhadas com intuito de apreender a totalidade de uma situação; a riqueza de informações de forma detalhada auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução do problema relacionado ao assunto estudado.

A pesquisa foi realizada através de um estudo de caso, pois teve como objetivo aprofundar os conhecimentos sobre o controle de custos na Prefeitura Municipal de Boa Vista do Sul, especificamente, da Secretaria de Educação.

3.1.3 Classificação da pesquisa quanto aos fins ou objetivos

Segundo Gil (2010), toda pesquisa tem seus propósitos e objetivos, e pode ser classificada em descritiva, explicativa e exploratória.

A pesquisa é descritiva por se preocupar em descrever o ambiente em estudo, as principais atividades das escolas e a composição dos gastos ocorridos para a apuração do custo por aluno. A identificação das características das escolas ocorreu em visita à mesma e diálogo com os servidores que trabalham no local.

Para Andrade (2002) apud Beuren (2009, p. 81), “[...] a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”.

Gil (2012) conceitua a pesquisa descritiva como sendo a que caracteriza uma população ou um fenômeno, e que tem como uma de suas principais características a coleta dos dados pela utilização de técnicas padronizadas.

3.2 Plano de coleta e análise de dados

Oliveira (2004) define a etapa de coleta de dados como a mais cansativa, que precisa de um planejamento prévio para evitar o desperdício de tempo. Segundo o autor, deve haver entrosamento entre as tarefas e a pesquisa científica, cumprimento de prazos, orçamentos previstos e preparo de pessoal.

Foram utilizados documentos de fontes primárias, obtidos junto à Secretaria de Administração, setor de contabilidade e setor de pessoal da Prefeitura Municipal de Boa Vista do Sul. Os dados constaram de notas fiscais, planilhas de Excel, contratos e relatórios. Quando necessário, foram realizadas conversas com servidores do município (setor de contabilidade e professores das escolas), para auxiliar na compreensão dos relatórios e identificação do tempo gasto em cada atividade.

Também foi necessária a busca de dados manualmente nos arquivos contábeis para os quais ainda não existem relatórios específicos.

Isto porque, o Plano de Contas da Prefeitura de Boa Vista do Sul possibilita apenas a obtenção de relatórios da secretaria de educação, mas não separando informações por escola.

Os dados coletados foram organizados em planilhas Excel. Primeiramente foram organizados os balancetes mensais para possibilitar a separação dos gastos por escolas e os da secretaria de educação. Após, foi necessário que a contabilidade fornecesse os empenhos e notas fiscais direcionados à Secretaria de Educação.

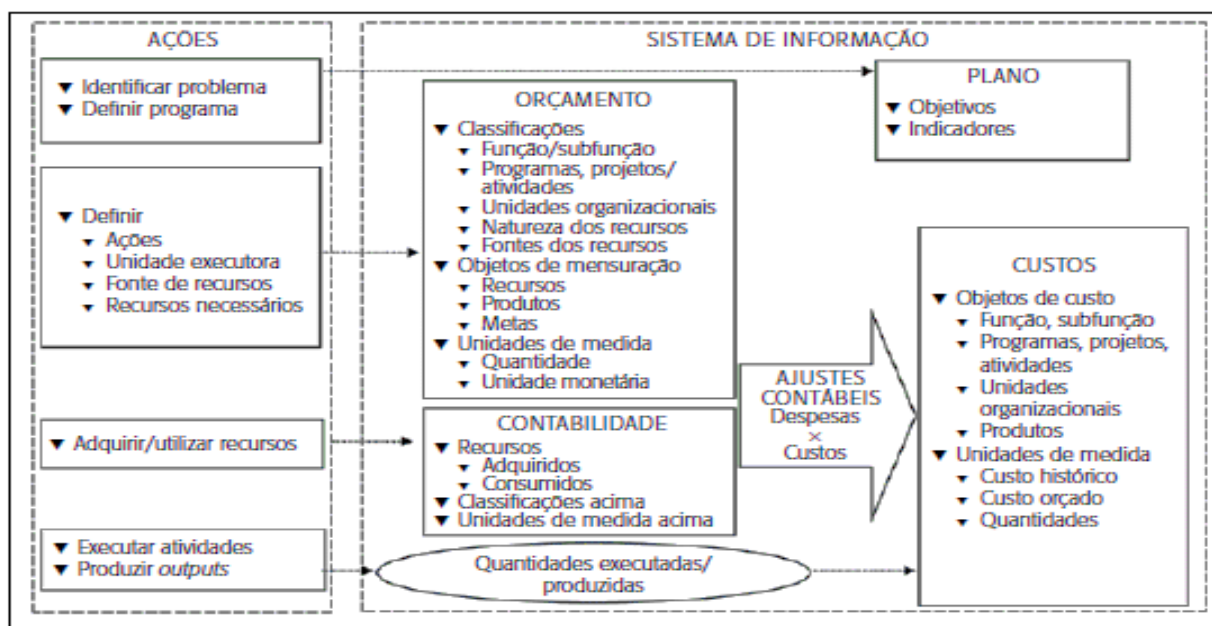
Com base na análise dos empenhos e notas fiscais, foi realizada a separação dos custos e despesas da secretaria de educação. Os custos foram separados por

escolas e totalizados, para que fosse possível saber o custo total por escola no ano de 2016.

Optou-se por separar os custos de cada escola por ciclo, pois estes apresentam características diferentes em relação à carga horária dos professores e ocupação das salas de aula. Para que fosse possível uma melhor análise das informações, os ciclos definidos foram: (educação infantil, 1º ao 4º ano e 5º ao 9º ano).

Após a organização dos custos da secretaria da educação em planilhas, verificou-se a necessidade da realização de várias etapas de segregação e alocação destes custos, para que fosse possível identificar o custo por aluno. Para tanto, foram seguidas as etapas sugeridas por Machado (2010). A Figura 1 mostra a sequência destas etapas, bem como a forma de obtenção dos dados.

Figura 1 – Sistema de informação de custos do Governo Federal e os demais sistemas de informação



Fonte: Machado (2010, imagem digital).

Determinado o custo total por escola, foi possível a divisão do custo total pelo número de alunos para que fosse possível saber o custo por aluno de cada ciclo nas escolas.

3.3 Limitação do estudo

O trabalho foi aplicado na prefeitura do município de Boa Vista do Sul, a fim de identificar o custo por aluno que estuda nas escolas do município, motivo pelo qual não pode ser generalizado ou aplicado integralmente em outro município.

4 CARACTERIZAÇÃO DO AMBIENTE DE PESQUISA

O município de Boa Vista do Sul está localizado na Região Serrana, no estado do Rio Grande do Sul. Foi em 22 de outubro de 1995 que o município se emancipou dos municípios de Garibaldi e Barão. De acordo com o IBGE, em 2016 a população estimada era de 2.859 habitantes.

Figura 2 - Localização do município de Boa Vista do Sul no estado do Rio Grande do Sul



Fonte: Boa Vista do Sul (2017, imagem digital).

O estudo realizado teve como foco as Escolas Municipais:

- Escola Municipal de Ensino Fundamental Duque de Caxias, localizada na Rua Novos Horizontes, nº 76, no Bairro Centro, município de Boa Vista do Sul;

Figura 3 - Escola Municipal de Ensino Fundamental Duque de Caxias



Fonte: Da autora (2017).

- Escola Municipal de Ensino Fundamental Daltro Filho, localizada na localidade Carolina Alta, Bairro Interior, do município de Boa Vista do Sul;

Figura 4 - Escola Municipal de Ensino Fundamental Daltro Filho



Fonte: Da autora (2017).

- Escola Municipal de Ensino Fundamental David Canabarro, localizada na localidade David Canabarro, Bairro Interior, município de Boa Vista do Sul.

Figura 5 - Escola Municipal de Ensino Fundamental David Canabarro



Fonte: Da autora (2017).

Os dados para realização do trabalho se referem ao ano de 2016. Conforme informação da Secretaria da Educação, estiveram matriculados 189 alunos (139 no ensino fundamental e 50 na educação infantil) distribuídos em 03 escolas de ensino fundamental.

Na Escola Duque de Caxias - 126 alunos do 1º ao 9º ano e 44 alunos na educação infantil.

Na Escola Municipal Daltro Filho - 6 alunos do 1º ao 4º ano e 5 alunos na educação infantil.

Na Escola David Canabarro - 7 alunos do 1º ao 5º ano e 1 aluno na educação infantil.

5 RESULTADOS E ANÁLISES

Neste capítulo são apresentados e analisados os dados obtidos e os resultados alcançados durante a pesquisa. Primeiramente foi aplicado o Método de Custeio ABC, e depois é feita uma análise e comparação entre os resultados de cada escola individualmente.

Para a aplicação dos métodos de custeio foram consideradas somente as despesas correntes, desconsideradas as despesas de capital e inclusos os custos com depreciação.

Na Tabela 1, demonstram-se os recursos identificados e seus respectivos valores no período do ano de 2016:

Tabela 1 - Custos e despesas no ano 2016 da secretaria de educação

Recursos	R\$
Material educacional e cultural	36.671,87
Material de consumo	53.629,64
Outros serviços de terceiros	11.589,16
Passagens e despesas com locomoção	277.037,12
Vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais	1.699.031,89
Depreciação	34.203,62
Despesas com a secretaria de educação	1.274.365,60
Total	3.386.528,90

Fonte: elaborada pela autora (2017).

O total das despesas com vencimentos e vantagens é o mais representativo e consome 50,7% dos gastos da Secretaria Municipal de Educação, Cultura e Desporto da Prefeitura Municipal de Boa Vista do Sul.

Para apuração dos custos por aluno, se optou pela utilização do Custeio ABC, por considerar que, conforme Lima (2011), o Método de Custeio ABC se adapta melhor ao setor público, pois no ente público é difícil de definir gasto, custo e despesa; e, ainda, por reduzir a necessidade de rateios arbitrários e possibilitar a identificação do custo de cada atividade.

O Método de Custeio ABC considera custo tanto os diretos como os indiretos. No Quadro 3 foi demonstrado um breve resumo dos custos que compuseram o cálculo por escola com base neste método.

Quadro 3 - Custos considerados pelo ABC

Custos diretos	Custos identificados à escola
Custos indiretos	Custos do ensino fundamental sem identificação direta
Custos indiretos	Custos do ensino infantil sem identificação direta
Custos indiretos	Custos para a manutenção da secretaria da educação
Outros gastos	Gastos dos demais departamentos da prefeitura

Fonte: elaborado pela autora (2017).

Para evitar rateios arbitrários foram considerados somente os gastos da secretaria de educação; os gastos dos demais departamentos da prefeitura não foram levados para a composição do custo total ou unitário do aluno. Seria muito difícil rastrear o quanto o setor de contabilidade, compras, gabinete do prefeito e do vice-prefeito estão relacionados ao custo por aluno das referidas escolas.

Por estarem todos somados, inicialmente foi necessária a separação dos gastos da secretaria da educação, identificando os valores relacionados com as escolas e com a estrutura da secretaria. A identificação dos valores foi realizada através de conferência de empenhos e notas da contabilidade, para que fosse possível a separação de cada custo para cada escola e secretaria. Após, foram

analisadas as planilhas internas na secretaria referentes à merenda e ao transporte escolar, para que fossem alocados os custos direcionados a cada escola.

Após as alocações de custos iniciais, foram identificados os custos da EMEF Duque de Caxias, Daltro Filho e David Canabarro. Para a identificação dos custos por aluno, foram definidos os direcionadores de custos por escola.

As seções a seguir descrevem como foi realizada a alocação dos custos e identificam o valor do custo por aluno.

5.1 Método de Custeio ABC para a EMEF Duque de Caxias

A identificação do custo por aluno ocorreu com base nas etapas do método (seção 3.2). Na Tabela 2, inicia-se a demonstração de parte dos custos diretos identificados à Escola Duque de Caxias.

Tabela 2 - Custos diretos da EMEF Duque de Caxias do ano de 2016

Recursos	R\$
Material educacional e cultural	36.204
Material de consumo	48.615
Outros serviços de terceiros/pessoa jurídica	10.713
Passagens e despesas com locomoção	262.023
Vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais	1.527.212
Depreciação	26.612
Total	1.911.380

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Observa-se que os recursos de maior montante são os Vencimentos, Vantagens e Obrigações Patronais, que representam 80% do total de recursos aplicados na EMEF Duque de Caxias no ano de 2016. Esses recursos foram identificados às atividades desenvolvidas e, posteriormente, aos objetos de custeio, conforme preconiza o modelo de Custeio Baseado em Atividade.

O custo com Material Educacional e Cultural compreendeu um total de R\$ 36.204,00; os dados foram coletados dos empenhos liquidados no exercício de 2016, onde havia um único empenho para Educação Infantil e Ensino Fundamental e não por escola. Por isso, foi necessária a análise de empenhos e das respectivas notas.

Os valores dos materiais de consumo foram coletados nos relatórios e empenhos da contabilidade e planilhas da secretaria de educação do ano de 2016. Foram identificados R\$ 48.615,00 para a escola. O valor inclui os gêneros alimentícios no valor de R\$ 31.526,00 e R\$ 17.089,00 referem-se a materiais pedagógicos, de expediente e material de limpeza e higiene. Estes valores acima foram coletados através de controles existentes na secretaria de educação.

Outros Serviços de Terceiros e Pessoa Jurídica puderam ser identificados pelo relatório de empenhos liquidados em 2016 para a escola. Os relatórios contábeis alcançam somente os gastos da Educação Infantil e Ensino Fundamental, não separando gastos por escola. Sendo assim, os valores foram obtidos em análise aos documentos complementares, como a descrição do empenho, das notas fiscais anexas aos pagamentos, dos contratos ou pela solicitação de informações em outros setores da prefeitura.

Os valores referentes a passagens e despesas com locomoção foram obtidos nas planilhas de controle do setor de contabilidade, juntamente com informações da secretaria de educação. Este valor se refere ao transporte escolar de alunos de suas residências até a escola municipal. No exercício de 2016 houve um gasto de R\$ 262.023,00 no serviço prestado por terceiros no transporte escolar.

O custo com salários foi obtido junto ao setor de pessoal; compreendeu um total de R\$ 1.527.212,00 pagos aos 25 servidores da escola. Neste valor estão incluídos o vale-alimentação, diárias e os encargos patronais pagos pelo município (13,5% de FAPS e 11% de INSS). Os valores representam todo custo com pessoal direto da escola.

Conforme Machado (2010), a depreciação não integra o sistema orçamentário, mas o ente público deve integrá-la ao sistema de custos para a

apuração do custo dos serviços prestados. A prefeitura iniciou o processo de reavaliação e cálculo da depreciação de seus móveis e imóveis no ano 2016; porém, estes valores ainda não estão registrados contabilmente. Na Tabela 3 seguem os valores da depreciação da escola.

Tabela 3 - Depreciação da EMEF Duque de Caxias

Depreciação	R\$
Valor Atual do Imóvel	1.478.429
(-) Valor Residual	147.843
Depreciação anual	26.612

Fonte: elaborada pela autora (2017).

O valor dos imóveis foi obtido em relatórios do setor de patrimônio. A depreciação dos bens móveis não foi realizada, por razão da reavaliação dos bens móveis, dessa forma não sendo possível definir o valor exato de bens alocados na escola no ano de 2016 para que fosse feita a depreciação.

O prédio da escola foi construído pelo município; sua vida útil foi estimada em 50 anos e o cálculo de sua depreciação é realizado pelo método linear com base no Decreto Municipal 30, de 17 de agosto de 2016 (ANEXO A).

Após a identificação de todos os valores que compõem o custo da escola, foram estabelecidos os departamentos e atividades. O serviço prestado ao público é a Educação Infantil e o Ensino Fundamental, mas foram estabelecidos outros departamentos dentro da escola que prestam serviços complementares à educação. O ABC nos possibilita distribuir os custos em atividades. O Quadro 4 demonstra essa divisão.

Quadro 4 - Departamentos e atividades estabelecidas para a aplicação do ABC

Departamento	Atividades
Administração	<ul style="list-style-type: none"> - Coordenação - Trabalhos administrativos - Supervisionar atividades pedagógicas
Pedagógico	<ul style="list-style-type: none"> - Elaborar atividades pedagógicas - Lecionar - Preparar aulas
Manutenção	<ul style="list-style-type: none"> - Conservação dos ambientes - Limpeza da escola
Merenda	<ul style="list-style-type: none"> - Lavar equipamentos - Preparar alimentos - Servir as crianças

Fonte: elaborado pela autora (2017).

A forma de alocação apresentada no Quadro 4 é a utilizada na realização deste trabalho; o gestor público poderá modificá-lo excluindo ou acrescentando departamentos e atividades para atender as suas necessidades de informações.

Para fazer o rastreamento dos custos para as atividades foram utilizados os direcionadores listados no Quadro 5. Os contratos e pagamentos registrados contabilmente na secretaria de educação foram cuidadosamente analisados para evitar ao máximo que custos não pertencentes à Escola Duque de Caxias fossem direcionados para ela. Com base nesta análise, foram identificados os recursos e definidos os direcionadores de custos, como pode ser visto abaixo.

Quadro 5 - Demonstração dos direcionadores utilizados

Recursos	Direcionadores
Depreciação	Quantidade de alunos
Equipamentos e material permanente	Apropriação direta
Material de consumo	Quantidade de alunos
Outros serviços de terceiros/pessoa jurídica	Quantidade de alunos
Passagens e despesas com locomoção	Quantidade de alunos
Vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais	Tempo de mão de obra

Fonte: elaborado pela autora (2017).

Definidos os departamentos, atividades e direcionadores, parte-se para o direcionamento dos valores às atividades. Para tanto, inicialmente foram identificados os valores dos salários por departamento e função.

Tabela 4 – Identificação do setor, função e valores médio e total dos salários da EMEF Duque de Caxias no ano de 2016

Departamento	Função	Quantidade	Valor Anual (R\$)
Administração	Diretora	1	108.973
	Vice-diretora	1	80.537
	Secretária	1	36.281
Pedagógico	Professores	19	1.219.148
Manutenção	Atendente	2	59.163
Merenda	Merendeira	1	23.110
Soma	Total Escola	25	1.527.212

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 4 demonstra os setores e respectivos profissionais e também o valor médio e total dos salários por função, auferidos ao ano de 2016 na EMEF Duque de Caxias. Esta identificação por setor e função é primordial na aplicação do Custeio ABC, haja vista a necessidade de identificação dos recursos às atividades que os consumiram. Para a alocação do valor dos vencimentos, vantagens fixas e

obrigações patronais para as atividades, foram utilizados direcionadores de custos indicados no Quadro 5.

A Tabela 5 identifica o tempo médio gasto em cada atividade por cada um dos departamentos. Os tempos foram identificados junto aos responsáveis pela execução das atividades.

Tabela 5 – Tempo consumido em cada atividade na EMEF Duque de Caxias no ano de 2016

Atividades	Administração	Pedagógico	Manutenção	Merenda
Coordenação	39%			
Trabalhos administrativos	54%			
Supervisionar atividades pedagógicas	7%			
Elaborar atividades pedagógicas		16%		
Lecionar		53%		
Preparar aulas		31%		
Conservação dos ambientes			23%	
Limpeza da escola			77%	
Lavar equipamentos				8%
Preparar alimentos				73%
Servir as crianças				19%

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Os percentuais indicados na Tabela 5 são aplicados no valor total dos salários e encargos da Tabela 4 para cálculo do valor do recurso vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais que cabem a cada atividade.

Tabela 6 – Custo dos recursos alocados às atividades na EMEF Duque de Caxias (2016)

Atividades	Material Educacional e Cultural	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica	Vencimentos e Vantagens Fixas e Obrigações Patronais	Total
Coordenação				R\$ 88.059	R\$ 88.059
Trabalhos administrativos			R\$ 10.713	R\$ 121.927	R\$ 132.640
Supervisionar atividades pedagógicas				R\$ 15.805	R\$ 15.805
Elaborar atividades pedagógicas	R\$ 5.431	R\$ 17.089		R\$ 195.064	R\$ 217.584
Lecionar	R\$ 19.912			R\$ 646.148	R\$ 666.061
Preparar aulas	R\$ 10.861			R\$ 377.936	R\$ 388.797
Conservação dos ambientes				R\$ 13.607	R\$ 13.607
Limpeza da escola				R\$ 45.555	R\$ 45.555
Lavar equipamentos				R\$ 1.849	R\$ 1.849
Preparar alimentos		R\$ 31.526		R\$ 16.871	R\$ 48.396
Servir as crianças				R\$ 4.391	R\$ 4.391
Total	R\$ 36.204	R\$ 48.615	R\$ 10.713	R\$ 1.527.212	\$1.622.745

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 6 apresenta os valores apropriados por função dos vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais de cada departamento. Equipamentos e materiais permanentes, material de consumo, outros serviços de terceiros - pessoa jurídica, passagens e despesas com locomoção para cada uma das atividades descritas do processo de ensino da escola. Assim, é possível encontrar o custo de cada atividade.

Pode-se ver que as atividades de maior custo são Lecionar e Preparar aulas. Estas duas atividades representam quase 65% dos recursos gastos na escola. São também relevantes os custos de Elaborar Atividades Pedagógicas e Trabalhos Administrativos.

A próxima etapa consistiu em direcionar os recursos da escola de acordo com as atividades desenvolvidas que estão descritas no Quadro 6.

Foram definidos três critérios de rateio para poder aplicar o método de custeio; as atividades relacionadas à sala de aula foram rateadas segundo o número de professores atuantes em cada nível de ensino. Essa definição leva em conta que nas turmas do Ensino Fundamental em relação aos Anos Iniciais o número de professores é reduzido, pois o mesmo profissional leciona diversas disciplinas. As atividades relacionadas à parte administrativa da escola e à alimentação dos alunos foram rateadas pelo número de alunos. E, as atividades relacionadas à manutenção da escola foram rateadas por turnos (manhã e tarde), conforme funcionamento efetivo do estabelecimento.

Quadro 6 – Direcionadores de atividades para os custos do ano de 2016 da EMEF Duque de Caxias

Atividades	Direcionadores
Coordenação	Número de alunos
Trabalhos administrativos	
Supervisionar atividades pedagógicas	
Elaborar atividades pedagógicas	Número de professores
Lecionar	
Preparar aulas	
Conservação dos ambientes	Quantidade de turnos de aula
Limpeza da escola	
Lavar equipamentos	Número de alunos
Preparar alimentos	
Servir as crianças	

Fonte: elaborado pela autora (2017).

Para que os direcionadores do Quadro 6 sejam utilizados, é necessário identificar o volume dos direcionadores na EMEF Duque de Caxias, o que é feito nas Tabelas 7 e 8, a seguir:

Tabela 7 – Volume do direcionador número de alunos por turno no ano de 2016 da EMEF Duque de Caxias

Nível de ensino	Manhã	Tarde	Total
Infantil	11	33	44
1º ao 4º	40	0	40
5º ao 9º	14	72	86
Total	65	105	170

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Tabela 8 – Volume do direcionador número de alunos e número de professores no ano de 2016 da EMEF Duque de Caxias

Direcionadores	Infantil	1º ao 4º	5º ao 9º	Total
Número de alunos	44	40	86	170
Professores por série	3	8	8	19

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Os direcionadores de atividades descritos acima permitem o rastreamento dos custos das atividades para os respectivos ciclos de ensino, Educação Infantil, 1º ao 4º e 5º ao 9º. Permite também alocar os custos indiretos. Assim, podemos acumular estes custos das atividades para os ciclos de ensino e, em seguida, calcular o custo médio por aluno, tendo em vista o número de matrículas em cada turno. Então, pode-se avaliar o custo de ensino por atividade, por turno, bem como por aluno. É o que apresenta a Tabela 9.

Tabela 9 – Custo Baseado na Atividade - por aluno - na EMEF Duque de Caxias no ano de 2016

Atividades	Infantil	1º ao 4º	5º ao 9º	Total
Coordenação	R\$ 22.792	R\$ 20.720	R\$ 44.547	R\$ 88.059
Trabalhos administrativos	R\$ 34.330	R\$ 31.209	R\$ 67.100	R\$ 132.640
Supervisionar atividades Pedagógicas	R\$ 4.091	R\$ 3.719	R\$ 7.996	R\$ 15.805
Elaborar atividades pedagógicas	R\$ 34.355	R\$ 91.614	R\$ 91.614	R\$ 217.584

(Continua...)

(Conclusão)

Atividades	Infantil	1º ao 4º	5º ao 9º	Total
Lecionar	R\$ 105.167	R\$ 280.447	R\$ 280.447	R\$ 666.061
Preparar aulas	R\$ 61.389	R\$ 163.704	R\$ 163.704	R\$ 388.797
Conservação dos ambientes	R\$ 4.536	R\$ 4.536	R\$ 4.536	R\$ 13.607
Limpeza da escola	R\$ 15.185	R\$ 15.185	R\$ 15.185	R\$ 45.555
Lavar equipamentos	R\$ 479	R\$ 435	R\$ 935	R\$ 1.849
Preparar alimentos	R\$ 12.526	R\$ 11.387	R\$ 24.483	R\$ 48.396
Servir as crianças	R\$ 1.136	R\$ 1.033	R\$ 2.221	R\$ 4.391
Passagens e despesas com locomoção	R\$ 67.818	R\$ 61.653	R\$ 132.553	R\$ 262.023
Depreciação	R\$ 6.888	R\$ 6.262	R\$ 13.462	R\$ 26.612
Total de gastos	R\$ 370.692	R\$ 691.904	R\$ 848.784	R\$ 1.911.380
Número de alunos	44	40	86	170
Custo por aluno por ano	R\$ 8.425	R\$ 17.298	R\$ 9.870	

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 9 identifica o valor do custo de cada atividade (de acordo com os direcionadores indicados anteriormente) que cabe a cada ciclo de ensino. Indica, também, o valor do custo por aluno. Podemos avaliar que, pelo Custeio ABC, o ciclo educação infantil consumiu R\$ 370.692,00; o ciclo 1º ao 4º consumiu R\$ 691.904,00; e, o ciclo 5º a 9º consumiu R\$ 848.784,00. Quanto ao custo por aluno, pode-se ver que o aluno do 1º ao 4º gerou maior custo se comparado ao do ciclo de Educação Infantil e do 5º ao 9º ano. Enquanto o aluno do primeiro ciclo custou R\$ 8.425,00, o do segundo custou R\$ 17.298,00 e o do terceiro ciclo custou R\$ 9.870,00 por ano.

5.2 Método de Custeio ABC para a EMEF Daltro Filho

A identificação do custo por aluno ocorreu com base nas etapas definidas no método (seção 3.2). Na Tabela 10, inicia-se a demonstração de parte dos custos diretos identificados à Escola Daltro Filho.

Tabela 10 - Custos diretos da EMEF Daltro Filho do ano de 2016

Recursos	R\$
Material educacional e cultural	390
Material de consumo	2.840
Outros serviços de terceiros/pessoa jurídica	448
Passagens e despesas com locomoção	15.014
Vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais	79.960
Depreciação	3.828
Total	102.479

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Observa-se que os recursos de maior montante são os Vencimentos, Vantagens e Obrigações Patronais, que representam 78% do total de recursos aplicados na EMEF Daltro Filho no ano de 2016. O custo com Material Educacional e Cultural compreendeu um total de R\$ 390,00.

Foi identificado um total de R\$ 2.840,00 em materiais de consumo para a escola. O valor identificado inclui os gêneros alimentícios no valor de R\$ 1.725,00 e os R\$ 1.115,00 referem-se a materiais pedagógicos, de expediente, de limpeza e higiene.

Outros Serviços de Terceiros e Pessoa Jurídica puderam ser identificados no valor de R\$ 448,00. Os valores referentes a Passagens e despesas com Locomoção foram de R\$ 15.014,00 e referem-se a serviço prestado por terceiros no transporte escolar.

O custo com salários foi obtido junto ao setor de pessoal e compreendeu um total de R\$ 79.960,00 pagos a uma servidora professora da escola.

Na Tabela 11 seguem os valores da depreciação da escola.

Tabela 11 - Depreciação da EMEF Daltro Filho

Depreciação	R\$
Valor Atual do Imóvel	212.662
(-) Valor Residual	21.266
Depreciação anual	3.828

Fonte: elaborada pela autora (2017).

O valor dos imóveis foi obtido em relatórios do setor de patrimônio. A depreciação dos bens móveis não foi realizada, por razão da reavaliação dos bens móveis, dessa forma não sendo possível definir o valor exato de bens alocados na escola no ano de 2016 para que fosse feita a depreciação.

O prédio da escola foi construído pelo município e sua vida útil foi estimada em 50 anos; e, o cálculo de sua depreciação é realizado pelo método linear com base no Decreto Municipal 30 de 17 de agosto de 2016 (ANEXO A).

Primeiramente foram estabelecidos os departamentos e atividades, de acordo com o Quadro 4 que demonstra essa divisão. Para fazer o rastreamento dos custos para as atividades foram utilizados vários direcionadores listados no Quadro 5. Definidos os departamentos, atividades e direcionadores, parte-se para o direcionamento dos valores às atividades. Para tanto, inicialmente foram identificados os valores dos salários por departamento e função.

Tabela 12 – Identificação do setor, função e valores médio e total dos salários da EMEF Daltro Filho no ano de 2016

ESCOLA DALTRO FILHO			
Departamento	Função	Quantidade	Valor anual (R\$)
Pedagógico	Professores	1	79.960,41
Soma	Total escola	1	79.960,41

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 12 demonstra que o setor pedagógico tem um único profissional (responsável pelo valor total do pedagógico no ano de 2016 na escola).

Tabela 13 – Quantidade do tempo de mão de obra consumida em cada atividade na EMEF Daltro Filho no ano de 2016

Atividades	Administração	Pedagógico	Manutenção	Merenda
Coordenação				
Trabalhos administrativos				
Supervisionar atividades pedagógicas				
Elaborar atividades pedagógicas		21%		
Lecionar		64%		
Preparar aulas		13%		
Conservação dos ambientes				
Limpeza da escola				
Lavar equipamentos				
Preparar alimentos				
Servir as crianças		2%		

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Na busca da alocação do valor do recurso de vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais para as atividades, segundo os direcionadores de custos indicados, o Quadro 5, Tabela 13, acima, identifica, a partir de avaliação, o tempo médio gasto em cada atividade, por cada um dos departamentos.

Os percentuais indicados na Tabela 13 são aplicados no valor total dos salários e encargos da Tabela 12 para cálculo do valor do recurso vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais que cabe a cada atividade.

Tabela 14 – Custo dos recursos alocados às atividades na EMEF Daltro Filho (2016)

Atividades	Material Educacional e Cultural	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica	Vencimentos e Vantagens Fixas e Obrigações Patronais	Total
Coordenação					
Trabalhos administrativos			R\$ 448		R\$ 448
Supervisionar atividades pedagógicas					
Elaborar atividades pedagógicas	R\$ 58	R\$ 1.115		R\$ 16.792	R\$ 17.965
Lecionar	R\$ 214			R\$ 51.175	R\$ 51.389
Preparar aulas	R\$ 117			R\$ 10.395	R\$ 10.512
Conservação dos ambientes					
Limpeza da escola					
Lavar equipamentos					
Preparar alimentos		R\$ 1.725			R\$ 1.725
Servir as crianças				R\$ 1.599	R\$ 1.599
Total	R\$ 390	R\$ 2.840	R\$ 448	R\$ 79.960	R\$ 83.638

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 14 apresenta os valores apropriados em função dos vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais de cada departamento. Equipamentos e materiais permanentes, material de consumo, outros serviços de terceiros/pessoa jurídica e passagens e despesas com locomoção, para cada uma das atividades descritas do processo de ensino da escola. Assim, foi possível encontrar o custo de cada atividade.

Pode-se ver que as atividades de maior custo foram lecionar e elaborar atividades pedagógicas. Estas duas atividades representam quase 83% dos recursos gastos pela escola. Também foram relevantes os custos de preparar aulas e preparar alimentos.

Quadro 7 – Direcionadores de atividades para os custos do ano de 2016 da EMEF Daltro Filho

Atividades	Direcionadores
Coordenação	Número de alunos
Trabalhos administrativos	
Supervisionar atividades pedagógicas	
Elaborar atividades pedagógicas	Número de alunos
Lecionar	
Preparar aulas	
Conservação dos ambientes	Quantidade de turnos de aula
Limpeza da escola	
Lavar equipamentos	Número de alunos
Preparar alimentos	
Servir as crianças	

Fonte: elaborado pela autora (2017).

Para que os direcionadores do Quadro 7, sejam utilizados, foi necessário identificar o volume dos direcionadores na escola, o que é feito nas Tabelas 15 e 16, a seguir:

Tabela 15 – Volume do direcionador número de alunos por turno no ano de 2016 da EMEF Daltro Filho

Nível de ensino	Manhã	Total
Infantil	5	5
1º ao 4º	6	6
5º ao 9º	0	0
Total	11	11

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Tabela 16 – Volume do direcionador número de alunos e número de professores no ano de 2016 da EMEF Daltro Filho

Direcionadores	Infantil	1º ao 4º	Total
Número de alunos	5	6	11
Professores por série		1	

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Os direcionadores de atividades descritos acima permitem o rastreamento dos custos das atividades para os respectivos ciclos de ensino, Educação Infantil, 1º ao 4º e 5º ao 8º. Permite, também, alocar os custos indiretos. Assim, pode-se acumular estes custos das atividades para os ciclos de ensino e, em seguida, calcular o custo médio por aluno, tendo em vista o número de matrículas em cada turno. Ainda pode-se avaliar o custo de ensino por atividade, por turno, bem como por aluno. É o que apresenta a Tabela 17.

Tabela 17 – Custo Baseado na Atividade por aluno na EMEF Daltro Filho no ano de 2016

Atividades	Infantil	1º ao 4º	Total
Coordenação			
Trabalhos administrativos	R\$ 204	R\$ 244	R\$ 448
Supervisionar atividades Pedagógicas			
Elaborar atividades pedagógicas	R\$ 8.166	R\$ 9.799	R\$ 17.965
Lecionar	R\$ 23.359	R\$ 28.030	R\$ 51.389
Preparar aulas	R\$ 4.778	R\$ 5.734	R\$ 10.512
Conservação dos ambientes			
Limpeza da escola			
Lavar equipamentos			
Preparar alimentos	R\$ 784	R\$ 941	R\$ 1.725
Servir as crianças	R\$ 727	R\$ 872	R\$ 1.599
Passagens e despesas com locomoção	R\$ 6.824	R\$ 8.189	R\$ 15.014
Depreciação	R\$ 1.740	R\$ 2.088	R\$ 3.828
Total gastos	R\$ 46.582	R\$ 55.898	R\$ 102.479
Número de alunos	5	6	11
Custo por aluno por ciclo de ensino	R\$ 9.316	R\$ 9.316	

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 17 identifica o custo de cada atividade (de acordo com os direcionadores indicados anteriormente) que cabe a cada ciclo de ensino. Indica, também, o valor do custo por aluno. Podemos avaliar que, pelo Custeio ABC, o ciclo educação infantil consumiu R\$ 46.582,00; e o ciclo 1º ao 4º R\$ 55.898,00. Quanto ao custo por aluno, pode-se ver que o aluno da Educação Infantil e o do 1º ao 4º ano custa R\$ 9.316,00 por ano.

5.3 Método de Custeio ABC para EMEF David Canabarro

A identificação do custo por aluno ocorreu com base nas etapas definidas no método (seção 3.2). Na Tabela 18 inicia-se a demonstração de parte dos custos diretos identificados à Escola David Canabarro.

Tabela 18 - Custos diretos da EMEF David Canabarro do ano de 2016

Recursos	R\$
Material educacional e cultural	78
Material de consumo	2.175
Outros serviços de terceiros/pessoa jurídica	428
Vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais	91.859
Depreciação	3.764
Total	98.304

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Observa-se que os recursos de maior montante são os Vencimentos, Vantagens e Obrigações Patronais, que representam 93% do total de recursos aplicados na EMEF David Canabarro no ano de 2016.

O custo com Material Educacional e Cultural compreendeu um total de R\$ 78,00. Os valores dos materiais de consumo somaram R\$ 2.175,00. O valor deste último inclui os gêneros alimentícios no valor de R\$ 1.640,00 e os R\$ 535,00 referem-se a materiais pedagógicos, de expediente, de limpeza e higiene.

Outros Serviços de Terceiros e Pessoa Jurídica puderam ser identificados no valor R\$ 428,00. O custo com salários foi obtido junto ao setor de pessoal e

compreendeu um total de R\$ 91.859,00 pagos a um professor da escola. Neste valor estão incluídos vale-alimentação, diárias e os encargos patronais pagos pelo município (13,5% de FAPS e 11% de INSS). Os valores representam todo custo com pessoal direto da escola.

Na Tabela 19 seguem os valores da depreciação da escola.

Tabela 19 - Depreciação da EMEF Daltro Filho

Depreciação	R\$
Valor Atual do Imóvel	209.110
(-) Valor Residual	20.911
Depreciação anual	3.764

Fonte: elaborada pela autora (2017).

O valor do imóvel foi obtido em relatórios do setor de patrimônio. A depreciação dos bens móveis não foi realizada por razão da reavaliação dos bens móveis, dessa forma não sendo possível definir o valor exato de bens alocados na escola no ano de 2016 para que fosse feita a depreciação.

O prédio da escola foi construído pelo município e sua vida útil foi estimada em 50 anos; e, o cálculo de sua depreciação é realizado pelo método linear com base no Decreto Municipal 30 de 17 de agosto de 2016 (ANEXO A).

Primeiramente foram estabelecidos os departamentos e atividades, conforme Quadro 4 que demonstra essa divisão.

Para fazer o rastreamento dos custos para as atividades foram utilizados vários direcionadores listados no Quadro 5. Muitos contratos e pagamentos foram analisados para evitar ao máximo que custos não pertencentes à Escola David Canabarro fossem direcionados para ela.

Definidos os departamentos, atividades e direcionadores, parte-se para o direcionamento dos valores às atividades.

Tabela 20 – Identificação do setor, função e valores médio e total dos salários da EMEF David Canabarro no ano de 2016

ESCOLA DAVID CANABARRO				
Departamento	Função	Quantidade	Valor médio	Total
Pedagógico	Professores	1	R\$ 7.654,94	R\$ 91.859,24
Soma	Total Escola	1	R\$ 7.654,94	R\$ 91.859,24

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 20 demonstra o setor pedagógico com um profissional; e, também, o valor médio e total do salário da função, pago no ano de 2016 na EMEF David Canabarro.

Tabela 21 – Quantidade do tempo de mão de obra consumido em cada atividade na EMEF David Canabarro no ano de 2016

Atividades	Administração	Pedagógico	Manutenção	Merenda
Coordenação				
Trabalhos administrativos				
Supervisionar atividades pedagógicas				
Elaborar atividades pedagógicas		19%		
Lecionar		65%		
Preparar aulas		13%		
Conservação dos ambientes				
Limpeza da escola				
Lavar equipamentos				
Preparar alimentos				
Servir as crianças		3%		

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Na busca da alocação do valor do recurso de vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais para as atividades, segundo os direcionadores de custos indicados, o Quadro 5, Tabela 21, acima, identifica, a partir de avaliação, o tempo médio gasto em cada atividade, por cada um dos departamentos.

Os percentuais indicados na Tabela 21 são aplicados no valor total dos salários e encargos da Tabela 20 para cálculo do valor do recurso vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais que cabe a cada atividade.

Tabela 22 – Custo dos recursos alocados as atividades na EMEF David Canabarro (2016)

Atividades	Material Educacional e Cultural	Material de Consumo	Outros Serviços de Terceiros Pessoa Jurídica	Vencimentos e Vantagens Fixas e Obrigações Patronais	Total
Coordenação					
Trabalhos administrativos			R\$ 428		R\$ 428
Supervisionar atividades pedagógicas					
Elaborar atividades pedagógicas	R\$ 78	R\$ 535		R\$ 17.453	R\$ 18.066
Lecionar				R\$ 59.709	R\$ 59.709
Preparar aulas				R\$ 11.942	R\$ 11.942
Conservação dos ambientes					
Limpeza da escola					
Lavar equipamentos					
Preparar alimentos		R\$ 1.640			R\$ 1.640
Servir as crianças				R\$ 2.756	R\$ 2.756
Total	R\$ 78	R\$ 2.175	R\$ 428	R\$ 91.859	R\$ 94.540

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 22 apresenta os valores apropriados em função dos vencimentos, vantagens fixas e obrigações patronais de cada departamento. Equipamentos e materiais permanentes, material de consumo, outros serviços de terceiros/pessoa jurídica e passagens e despesas com locomoção, para cada uma das atividades descritas do processo de ensino da escola. Assim, é possível encontrar o custo de cada atividade.

Pode-se ver que as atividades de maior custo são Lecionar e Elaborar atividades pedagógicas. Estas duas atividades representam quase 79% dos dispêndios da escola. São também relevantes os custos de Preparar aulas e Servir as crianças.

Quadro 8 – Direcionadores de atividades para os custos do ano de 2016 da EMEF David Canabarro

Atividades	Direcionadores
Coordenação	Número de alunos
Trabalhos administrativos	
Supervisionar atividades pedagógicas	
Elaborar atividades pedagógicas	Número de alunos
Transporte escolar e excursões	
Lecionar	
Preparar aulas	
Conservação dos ambientes	Quantidade de turnos de aula
Limpeza da escola	
Lavar equipamentos	Número de alunos
Preparar alimentos	
Servir as crianças	

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Para que os direcionadores da Tabela 22, acima, sejam utilizados, é necessário identificar o volume dos direcionadores na EMEF David Canabarro, o que é feito nas Tabelas 23 e 24, a seguir:

Tabela 23 – Volume do diretor número de alunos por turno no ano de 2016 da EMEF David Canabarro

Nível de ensino	Tarde	Total
Infantil	1	1
1º ao 4º	4	4
5º ao 9º	3	3
Total	8	8

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Tabela 24 – Volume do diretor número de alunos e número de professores no ano de 2016 da EMEF David Canabarro

Direcionadores	Infantil	1º ao 4º	5º ao 9º	Total
Número de alunos	1	4	3	8
Professores por série		1		1

Fonte: elaborada pela autora (2017).

Os direcionadores de atividades descritos acima permitem o rastreamento dos custos das atividades para os respectivos ciclos de ensino, Educação Infantil, 1º ao 4º e 5º ao 8º. Permite também alocar os custos indiretos. Assim, podemos acumular estes custos das atividades para os ciclos de ensino e, em seguida, calcular o custo médio por aluno, tendo em vista o número de matrículas em cada turno. Também podemos avaliar o custo de ensino por atividade, por turno, bem como por aluno. É o que apresenta a Tabela 25.

Tabela 25 – Custo Baseado na Atividade por aluno na EMEF David Canabarro no ano de 2016

Atividades	Infantil	1º ao 4º	5º ao 9º	Total
Coordenação	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Trabalhos administrativos	R\$ 54	R\$ 214	R\$ 161	R\$ 428
Supervisionar atividades pedagógicas	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Elaborar atividades pedagógicas	R\$ 2.258	R\$ 9.033	R\$ 6.775	R\$ 18.066
Lecionar	R\$ 7.464	R\$ 29.854	R\$ 22.391	R\$ 59.709
Preparar aulas	R\$ 1.493	R\$ 5.971	R\$ 4.478	R\$ 11.942
Conservação dos ambientes	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Limpeza da escola	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Lavar equipamentos	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Preparar alimentos	R\$ 205	R\$ 820	R\$ 615	R\$ 1.640
Servir as crianças	R\$ 344	R\$ 1.378	R\$ 1.033	R\$ 2.756
Depreciação	R\$ 470	R\$ 1.882	R\$ 1.411	R\$ 3.764
Total gastos	R\$ 12.288	R\$ 49.152	R\$ 36.864	R\$ 98.304
Número de alunos	1	4	3	8
Custo por aluno por ciclo de ensino	R\$ 12.288	R\$ 12.288	R\$ 12.288	

Fonte: elaborada pela autora (2017).

A Tabela 25 identifica o valor do custo de cada atividade (de acordo com os direcionadores indicados anteriormente) que cabe a cada ciclo de ensino. Indica, também, o valor do custo por aluno. Podemos avaliar que, pelo Custeio ABC, o ciclo educação infantil consumiu R\$ 12.288,00; o ciclo 1º ao 4º consumiu R\$ 49.152,00; e, o ciclo 5º ao 8º consumiu R\$ 36.864,00. Quanto ao custo por aluno, pode-se ver que o aluno da Educação Infantil, 1º ao 4º e 5º ao 9º tem o mesmo custo por aluno - no valor de R\$ 12.288 por ano.

5.4 Outros gastos com educação

Foram encontradas despesas com a Secretaria de Educação no valor de R\$ 104.252,00 referentes a salários e encargos sociais, auxílio-alimentação, diárias, passagens e despesas com locomoção e outros serviços de terceiros/ pessoa jurídica.

Referente a outros gastos, foram destinados R\$ 23.109,00 dos recursos da educação para material de consumo e material, bem ou serviço para distribuição gratuita.

Foram gastos R\$ 3.538,00 em manutenção de veículos e R\$ 90.947,00 em manutenção do imóvel da Secretaria de Educação. Em relação a Material Educacional e Cultural houve um gasto no valor de R\$ 28.495,00 no ano de 2016.

Para fins de manutenção do Ensino Médio, a educação do município teve um gasto de R\$ 180.862,00 para disponibilizar transporte e merenda para escola do Estado EEEM Marcelino Champagnat.

O município auxilia no transporte para alunos que realizam cursos profissionalizantes, técnicos e superiores; no ano de 2016 houve um gasto no valor de R\$ 244.468,00, efetuado pela Secretaria de Educação.

No ano de 2016 houve um gasto de R\$ 492.616,00 com a construção de uma creche no município.

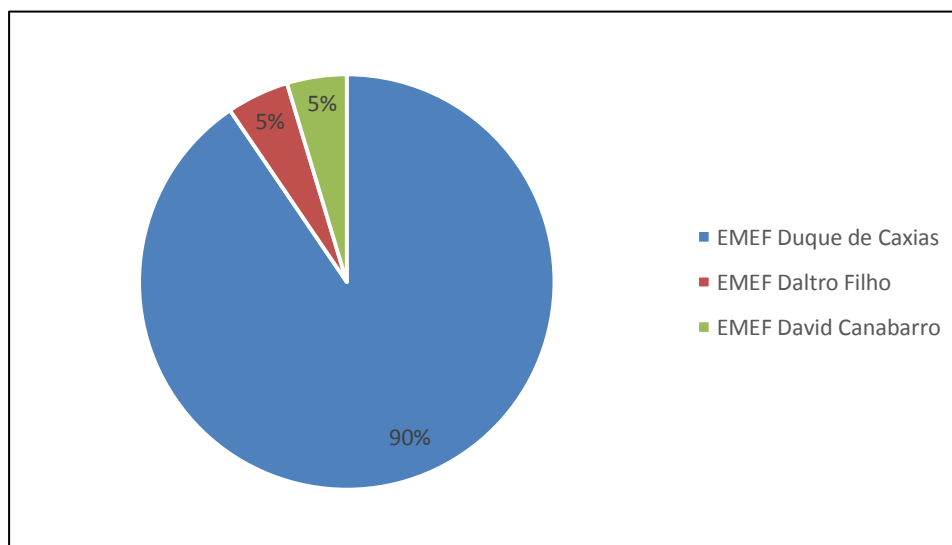
Em relação à Educação Especial, o município custeou os gastos com transporte para APAE e também há um convênio de prestação de serviços à entidade, totalizando R\$ 79.042,00 no ano de 2016.

Pode se concluir que, referente à Secretaria de Educação, no ano de 2016 houve um gasto de R\$ 1.274.366,00, representando o percentual de 38% dos recursos da educação.

5.5 Comparação do custo por escola

Após a aplicação do Método de Custeio ABC, segue o Gráfico para possibilitar a comparação entre os resultados e algumas considerações.

Gráfico 1 – Custo das escolas



Fonte: elaborado pela autora (2017).

Tabela 26 - Custo encontrado pelo método de custeio ABC

Custo	EMEF Duque de Caxias	EMEF Daltro Filho	EMEF David Canabarro
Total do ano	R\$ 1.911.380	R\$ 102.479	R\$ 98.304
Por aluno educação infantil	R\$ 8.425	R\$ 9.316	R\$ 12.288
Por aluno 1° ao 4° ano	R\$ 17.298	R\$ 9.316	R\$ 12.288
Por aluno 5° ao 9° ano	R\$ 9.870		R\$ 12.288

Fonte: elaborada pela autora (2017).

O custo encontrado na EMEF Duque de Caxias totaliza 90,5% dos recursos destinados às escolas. É possível perceber que o custo maior por aluno se encontra no grupo do 1º ao 4º ano. Mas, o custo total por ciclo é maior no grupo do 5º ao 9º ano, totalizando R\$ 878.784,00, mas, levando em conta que 86 alunos estudam nessas séries, o custo por aluno ficou menor. Na Educação Infantil foi encontrado o menor valor gasto por ciclo – valor de R\$ 370.692,00, representado 19% dos recursos gastos da escola.

Na EMEF Daltro Filho os recursos utilizados representam 4,9% do valor destinado às escolas. O custo total por aluno do 1º ao 4º ano é de R\$ 55.898,00, sendo o maior por ciclo. Mas, é possível perceber que no custo por aluno o valor é de R\$ 9.316,00 para os dois ciclos. Isso é possível por haver somente um

profissional na escola; não havendo um direcionador diferenciado, o custo total foi dividido pelo número de alunos.

O valor destinado à EMEF David Canabarro, em percentual, é de 4,7% dos recursos destinados às escolas. O maior custo por ciclo é de R\$ 49.152,00, que seria do aluno do 1º ao 4º ano. Na Educação Infantil, o custo total representa R\$ 12.288,00, sendo que há somente um aluno. Do 5º ao 9º ano, o recurso destinado à escola foi de 38%. Foi possível perceber que, como na EMEF Daltro Filho há somente um profissional na escola, o custo por aluno foi de R\$ 12.288,00 - igual para todos os períodos.

5.6 Adaptações ao sistema contábil para apuração dos custos

Para uma possível implantação de um Sistema de Custos na Secretaria de Educação do Município de Boa Vista do Sul (e que também pode afetar a implantação nas demais secretarias) serão necessários os seguintes ajustes:

- possibilitar a emissão de relatório dos vencimentos dos servidores com a apuração somente dos custos para o município e individualizado para cada setor;
- classificação correta dos materiais de consumo no momento da efetuação do pedido de empenho, para que não haja a ocorrência de erros nos relatórios emitidos pelo almoxarifado;
- efetuação da depreciação de todos os bens móveis e imóveis do ente público.
- implantação de controles por centro de custos.

Além dos ajustes citados, é de importante a capacitação dos servidores que alimentam o sistema para que eles possam identificar erros e dar maior confiabilidade e uniformidade aos dados. Também seria necessário verificar a viabilidade técnica da implantação dos centros de custos, pois se desconhece se o sistema em uso disponibiliza esta ferramenta.

Perguntados sobre a viabilidade destes ajustes, os servidores do setor contábil relataram que têm dúvidas sobre como alimentar um sistema de custos. A forma mais natural seria a ampliação do Plano de Contas para além do Ensino Fundamental e Educação Infantil, assim como dos demais setores (como exemplo, dos postos de saúde). Mas, a preocupação da contabilidade é com a proporção que o Plano de Contas tomaria, aumentando o número de empenhos, liquidações e pagamentos, assim como também com a complexidade do orçamento.

Uma segunda alternativa seria a obtenção das informações fora do sistema contábil e também no setor de contabilidade, similar ao apresentado neste trabalho. Caberia ao setor de contabilidade fazer o lançamento dos materiais e serviços, de forma a direcioná-los o mais diretamente possível para cada escola, creche, projetos, educação de jovens e adultos, postos de saúde, entre outros. O setor de pessoal alimentaria o sistema com os dados da folha de pagamento. Na Secretaria de Administração, assim como são alimentadas as planilhas de controle da água, energia elétrica e telefone, também poderia ser alimentado o sistema. Essa etapa da implantação ainda precisa ser estudada de forma mais minuciosa, pois a precisão dos dados informados ao sistema é fundamental.

6 CONCLUSÃO

O Método de Custeio ABC possibilitou a apuração do custo total e por aluno de cada departamento e atividade das escolas municipais, assim como também a apuração do custo total e por aluno das escolas no ano de 2016. Após a análise dos controles relacionados a custos na Prefeitura de Boa Vista do Sul, verificou-se que há a necessidade de adaptações e alterações, para possibilitar a apuração dos custos com maior facilidade.

Entende-se que os objetivos específicos puderam ser atingidos durante a elaboração do trabalho, tendo iniciado com a identificação dos custos diretos e indiretos utilizados em cada etapa da pesquisa. Seguindo a sugestão da literatura, o método de custeio utilizado foi o ABC, que, também neste estudo, se mostrou adequado para identificação dos custos por aluno.

Foi possível identificar que o custo por aluno na escola Duque de Caxias é de R\$ 8.425,00 na Educação Infantil. No grupo de alunos de 1º ao 4º ano, o custo é de R\$ 17.298,00, sendo mais elevado que o custo por aluno do grupo do 5º ao 9º que fica em R\$ 9.870,00. Na escola Daltro Filho, o custo médio por aluno é de R\$ 9.316,00 na Educação Infantil e também no grupo do 1º ao 4º ano. A escola David Canabarro tem o custo médio por aluno de R\$ 12.288,00 em todos os níveis.

Esta pesquisa pode servir de base para a aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades em outras áreas da Prefeitura Municipal de Boa Vista do Sul, bem como, para a apuração do custo total e por aluno em escolas de outros

municípios. A maior dificuldade enfrentada se refere à indisponibilidade dos dados, ocasionada pela contabilização de forma agrupada dos gastos.

Destaca-se que este trabalho é apenas mais um incentivo para que o setor público desenvolva mecanismos de gerenciamento dos seus serviços. O estudo contribui para a promoção da apuração de custos nos municípios e ressalta a importância da relação entre gastos e resultados obtidos.

Devido à complexidade escolar e considerando que existem diversos fatores que influenciam o rendimento do aluno, vale observar que os resultados apresentados são preliminares e pretendem apenas promover as iniciativas de gestão, contribuindo para um melhor controle interno e externo dos órgãos públicos.

Ainda, espera-se que o trabalho instigue novas pesquisas sobre custos na administração pública, inclusive nos demais setores que demandam dispêndios de significativa parcela dos recursos públicos, como, por exemplo, a saúde.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Alex Santos; GONÇALVES, Cleaylton Ribeiro de Medeiros; SANTANA, Alisson de Jesus Santana. O sistema de custos na administração pública: uma importante ferramenta de apoio à tomada de decisões. **Revista Eletrônica da FANESE**, Sergipe, v. 3, n. 1, p. 1-21, set. 2014. Disponível em: <<http://app.fanese.edu.br/revista/wp-content/uploads/O-SISTEMA-DE-CUSTO-NA-ADMINISTRACÃO-PÚBLICA-uma-importante-ferramenta-de-apoio-à-tomada-de-decisões.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2016.

ALMEIDA, André Graf de; BORBA, José Alonso; FLORES, Luiz Carlos da Silva. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 43, n. 3, maio/jun., 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000300004>. Acesso em: 06 nov. 2016.

ALONSO, Marcos Nunes. **Custos no serviço público**. ENAP, 1999. Texto para discussão. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/setpublicacoeshtml.htm>>. Acesso em: 04 out. 2016.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas. 2006.

BARBOSA, Renata Vargas. **Custos na Gestão Pública: teoria e práticas**. 2014. 52 f. Monografia (Graduação) – Curso de Administração, Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma, 2014. Disponível em: <<http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/3251/1/RENATA%20VARGAS%20BARBOSA.pdf>>. Acesso em: 06 nov. 2016.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BOA VISTA DO SUL. In: **WIKIPÉDIA, a enciclopédia livre**. Flórida: Wikimedia Foundation, 2017. Disponível em: <https://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Boa_Vista_do_Sul&oldid=48245062>. Acesso em: 12 mar. 2017.

_____. (Município). **Decreto nº 030, de 17 de agosto de 2016**. Normatiza o controle da movimentação dos bens patrimoniais móveis da administração pública direta do Município. Disponível em: <<http://boavistadosul.rs.gov.br/>>. Acesso em: 23 mar. 2017.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 19, de 04 de junho de 1998**. Modifica o regime e dispõe sobre princípios e normas da Administração Pública, servidores e agentes políticos, controle de despesas e finanças públicas e custeio de atividades a cargo do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc19.htm>. Acesso em: 04 out. 2016.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 18 set. 2016.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público - Integração das Áreas do Ciclo de Gestão**: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade - Contabilidade aplicada ao setor público**: NBCs T 16.1 a 16.11. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_Público.pdf>. Acesso em: 18 set. 2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.366 de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>>. Acesso em: 18 set. 2016.

_____. **Resolução CFC nº 1.437, de 22 de março de 2013**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 15 set. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido: **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de Custos**. Pearson Prentice Hall. São Paulo. 2007.

GAVA, Camila Pavei. **O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público às normas internacionais: um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas da região da AMREC em relação às NBC**. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel no curso de Ciências Contábeis) – Unesc, Criciúma, 2013. Disponível em: <[http://periodicos.unesc.net/index.php/seminariocsa/search/authors/view?firstName=C amila&middleName=&lastName=Pavei%20Gava&affiliation=&country=BR](http://periodicos.unesc.net/index.php/seminariocsa/search/authors/view?firstName=C%20amila&middleName=&lastName=Pavei%20Gava&affiliation=&country=BR)>. Acesso em: 27 out. 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GONSALVES, Elisa Pereira. **Conversas sobre Iniciação à Pesquisa Científica**. 5. ed. São Paulo: Alínea, 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das sociedades por Ações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Antônio Aparecido de. Sistema de Custeio *Activity Based Costing* (ABC): ferramenta ideal para o controle do resultado primário na administração pública municipal. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília: CFC, ed. 189, maio/jun., 2011.

MACHADO, Nelson. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no governo federal do Brasil. **Rev. Adm. Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, jul./ago., 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400003>. Acesso em: 18 mar. 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custo**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, César Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de Custos Aplicada ao Setor Público**: modelo para mensuração e análise de eficiência e eficácia governamental. São Paulo: Atlas, 2008.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. 20. ed. Petrópolis, Rio de Janeiro: Vozes, 2002.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília, 2009.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar N° 101/2000: entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2011. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2016.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. **Gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. (Coord.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RAUPP, Fabiano Maury. Gestão de custos no legislativo municipal como instrumento de prestação de contas: um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio baseado em atividade. **Cadernos de Gestão Pública e Cidadania**, v. 16, n. 59, 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Christine Oliveira Peter da, A Reforma Administrativa e a emenda n 19/98: uma análise panorâmica, **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, v. 1, n. 1, 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_01/Reforma%20Administrativa.htm>. Acesso em: 17 nov. 2016.

SILVA, Cristina de Jesus Martins da. **Custos no Setor Público: Análise dos artigos sobre o tema Custos no Setor Público apresentados no Congresso Brasileiro de Custos**. Curitiba, 2011. E-book. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnAPG/enapg_2012/2012_EnAPG416.pdf> Acesso em: 09 out. 2016.

SILVA, Nivia E. Alves et al. **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e as futuras mudanças na contabilidade de custo para este setor**. 2011. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/506/506>>. Acesso em: 27 out. 2016.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

WIEMER, Ana Paula M.; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. **Custos no Serviço Público**. 2004. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/187.pdf>>. Acesso em: 09 out. 2016.

ANEXO

ANEXO A - DECRETO Nº 030, DE 17 DE AGOSTO DE 2016.

Normatiza o controle da movimentação dos bens patrimoniais móveis da administração pública direta do Município.

ALOISIO RISSI, Prefeito Municipal de Boa Vista do Sul, que em cumprimento ao disposto no Artigo 69, inciso IX da Lei Orgânica do Município:

DECRETA:

Art. 1º Este Decreto estabelece normas administrativas visando ao controle da movimentação patrimonial dos bens móveis pertencentes à administração direta do Município.

TÍTULO I**DA ORGANIZAÇÃO PATRIMONIAL****CAPÍTULO I****DOS CONCEITOS**

Art. 2º Para fins deste Decreto considera-se:

I – Amortização: redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

II – Apropriação: incorporação dos custos de um bem patrimonial fabricado ou construído pelo Município, realizada mediante a identificação precisa de seu valor, por meio da verificação de seu custo de produção ou fabricação;

III – Depreciação: redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

IV – Incorporação: inclusão de um bem no acervo patrimonial do Município, bem como a adição do seu valor à conta do ativo imobilizado da Contadoria;

V – Laudo: peça na qual o perito, profissional habilitado, relata o que observou e dá as suas conclusões ou avalia o valor de coisas ou direitos, fundamentadamente;

VI – Reavaliação: adoção do valor de mercado ou de consenso para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil;

VII – Recebimento: ato pelo qual o material solicitado é recepcionado, em local previamente designado, ocorrendo nessa oportunidade apenas a conferência quantitativa relativa à data de entrega, firmando-se, na ocasião, a transferência da responsabilidade pela guarda e conservação do bem, do fornecedor para o Município;

VIII – Redução ao valor recuperável (*impairment*): ajuste ao valor de mercado ou de consenso para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil;

IX – Tombamento: formalização da inclusão física de um bem patrimonial no acervo do Município. Efetiva-se com a atribuição de um número de tombamento, com a marcação física e com o cadastramento de dados;

X – Transferência: modalidade de movimentação de material, com troca de responsabilidade, de uma unidade administrativa para outra, integrantes da mesma entidade;

XI – Valor de mercado ou valor justo (*fair value*): valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado;

XII – Valor recuperável: valor de mercado de um ativo, menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações; o que for maior;

XIII – Valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável: diferença entre o valor líquido contábil do bem e o valor de mercado ou de consenso, com base em laudo técnico;

XIV – Valor residual: montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação;

XV – Setor de Patrimônio: Unidade Administrativa ou o servidor responsável pelo registro do ingresso, movimentação e baixa de bens de natureza permanente;

XVI – Sistema Patrimonial: sistema informatizado destinado ao registro do ingresso, movimentação, baixa, valorizações e desvalorizações dos bens de natureza permanente;

XVII – Unidade Administrativa: todas as unidades e órgãos integrantes da estrutura da Administração Direta Municipal.

CAPÍTULO II

DAS ROTINAS

Seção I

Do Ingresso

Subseção I

Das modalidades

Art. 3º O ingresso de bens patrimoniais ocorre mediante compra, doação, permuta, produção própria, reprodução (semoventes), reposição, reativação e afins.

§ 1º Todos os bens permanentes ingressados no patrimônio municipal que, pelo princípio da racionalização do processo administrativo, devam ser controlados com número patrimonial, serão recebidos, quando necessário, de forma provisória e definitiva, e registrados no sistema informatizado patrimonial e etiquetados.

§ 2º Os bens localizados em processo de inventário, sem identificação da origem, e sem documentação, mas ainda em utilização, deverão ser tombados com base em procedimento administrativo em que fique comprovada a impossibilidade de localização dos documentos de aquisição, procedendo-se a sua descrição e avaliação por comissão.

Subseção II

Do recebimento provisório

Art. 4º O recebimento provisório ocorrerá para efeito de posterior verificação da conformidade do material com a sua especificação.

§ 1º O recebimento provisório será formalizado mediante aposição, no comprovante de entrega do fornecedor do bem, do carimbo oficial de recebimento provisório do Município, seguido da assinatura do recebedor e da data de recebimento.

§ 2º Por ocasião do recebimento provisório, e na falta do carimbo oficial, deverá ser indicado no comprovante de entrega do fornecedor do bem, ainda que manualmente, que o recebimento ocorreu nessas condições.

§ 3º O responsável pela Unidade Administrativa que tiver sob sua responsabilidade bens recebidos provisoriamente comunicará, no prazo máximo de 5 (cinco) dias úteis, o fato ao Setor de Patrimônio, que solicitará vistoria por servidor ou comissão designada pela autoridade competente.

Subseção III

Do recebimento definitivo

Art. 5º O recebimento definitivo de bem permanente será realizado após a verificação da qualidade e quantidade do material e consequente aceitação, e deverá ser realizado mediante rigorosa conferência, sob pena de responsabilidade administrativa, sem prejuízo da civil e criminal no que couber.

Art. 6º O recebimento definitivo cujo valor seja superior ao limite previsto na alínea “a” do inciso II do art. 23, da Lei nº 8666/1993, será realizado pelo responsável do Setor de Patrimônio, que poderá ser subsidiado por pessoa técnica quanto à verificação das especificações exigidas no edital.

Parágrafo Único. Nas aquisições de equipamentos de grande vulto, o recebimento far-se-á mediante termo circunstanciado, contendo a assinatura do técnico que auxiliou na verificação nos termos do *caput* deste artigo.

Art. 7º O responsável pelo Setor de Patrimônio providenciará o processo de tombamento no prazo máximo de 05 (cinco) dias úteis após o recebimento definitivo.

Art. 8º O recebimento de bens patrimoniais móveis por doação deverá ser formalizado em processo devidamente autuado, dele constando a relação de bens recebidos, o Termo de Doação e, quando existente, a Documentação Fiscal.

Parágrafo Único. No caso dos bens incorporados por doação, desacompanhados de documentação fiscal que permita identificar o valor a ser atribuído ao bem, caberá à Comissão de Avaliação e Reavaliação de Bens que deverá atribuí-lo, aplicando-se, no que couber, os critérios estabelecidos neste Decreto.

Seção II

Das Responsabilidades Patrimoniais

Art. 9º As Unidades Administrativas que tiverem sob sua guarda e responsabilidade bens patrimoniais móveis deverão oferecer suporte à Comissão de Reavaliação e Inventário, com informações pertinentes à movimentação, ingresso e transferência de bens.

Art. 10. É de responsabilidade de todo àquele, pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, guarde, gereencie ou administre bem patrimonial, comunicar ao Setor de Patrimônio qualquer avaria, extravio ou danos de qualquer bem patrimonial sob sua responsabilidade, que possa influenciar na efetividade do inventário, sob pena de responsabilidade administrativa.

Art. 11. Todo responsável por bem patrimonial que identificar indícios de inservibilidade do bem, especialmente em função de estar inservível ou em desuso, deverá comunicar o fato ao titular da respectiva Unidade Administrativa que o detiver e ao Setor de Patrimônio, que, por sua vez, providenciará o Termo de Transferência, e o seu encaminhamento para depósito.

Parágrafo único. O bem que for considerado inservível, será classificado como:

a) ocioso: quando, embora em perfeitas condições de uso, não estiver sendo aproveitado;

b) recuperável: quando sua recuperação for possível e orçar, no máximo, 50 % (cinquenta por cento) de seu valor de mercado;

c) antieconômico: quando sua manutenção for onerosa, ou seu rendimento precário, em virtude de uso prolongado, desgaste prematuro ou obsolescência;

d) irrecuperável: quando não mais puder ser utilizado para o fim a que se destina devido à perda de suas características ou em razão da inviabilidade econômica de sua recuperação.

Art. 12. Em caso de extravio da plaqueta patrimonial, o responsável pelo bem deverá comunicar o fato imediatamente ao Setor de Patrimônio que se encarregará de substituí-la com o mesmo número de tombamento.

Art. 13. Os responsáveis pelas Unidades Administrativas têm o dever de zelar pela boa guarda e conservação dos bens sob sua responsabilidade e, nos casos de dano ou extravio, deverão adotar os procedimentos administrativos cabíveis.

Art. 14. Também é de responsabilidade de todo àquele, pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, guarde, gerencie ou administre bem patrimonial, mantê-lo em condições adequadas para o desenvolvimento normal dos trabalhos, ficando obrigado a assinar Termos de Responsabilidade e/ou Termo de Transferência, conforme anexos I, II e III deste Decreto, respectivamente.

Art. 15. São deveres do responsável por bem patrimonial, em relação àquele sob sua guarda:

I – zelar pela guarda, segurança e conservação;

II – mantê-lo devidamente identificado com a plaqueta de patrimônio;

III – comunicar ao Setor de Patrimônio a necessidade de reparos necessários ao adequado funcionamento;

IV - informar ao Setor de Patrimônio a relação de bens permanentes obsoletos, ociosos, irrecuperáveis ou subutilizados, para que sejam tomadas as providências cabíveis;

V – solicitar ao Setor de Patrimônio, sempre que necessário, a movimentação de bens, mediante solicitação do Termo de Transferência e vistoria dos mesmos;

VI – comunicar ao Setor de Patrimônio, por escrito e imediatamente após o conhecimento do fato, a ocorrência de extravio ou de danos resultantes de ação dolosa ou culposa de terceiro.

Art. 16. O responsável pelos bens terá o prazo de 15 (quinze) dias úteis para a conferência da relação daqueles sob sua guarda, a contar da destinação do bem à sua Unidade Administrativa.

§ 1º Caso a conferência prevista no "caput" deste artigo não seja efetuada no prazo nele estipulado, a relação dos bens será considerada aceita tacitamente;

§ 2º Caso haja divergências entre os bens encaminhados e os documentos encaminhados o responsável deve manifestar-se, de forma escrita, dentro do prazo já estabelecido.

CAPÍTULO III

DA INCORPORAÇÃO

Seção I

Dos Procedimentos Gerais

Art. 17. O registro da incorporação far-se-á mediante cadastro no sistema informatizado de controle patrimonial, de forma analítica, e lançamento contábil pela Contadoria, de forma sintética.

Art. 18. A classificação orçamentária, o controle patrimonial e o reconhecimento do ativo seguem critérios distintos, devendo ser apreciados individualmente.

§ 1º A classificação orçamentária obedecerá aos parâmetros de distinção entre material permanente e de consumo.

§ 2º O controle patrimonial obedecerá ao princípio da racionalização do processo administrativo.

§ 3º No reconhecimento do ativo, obedecidas às normas de contabilidade pública, devem-se considerar os bens e direitos que possam gerar benefícios econômicos ou potencial de serviço.

Art. 19. Em se tratando de bens produzidos pelo Município, a incorporação terá por base a apuração de seu custo de produção.

Art. 20. A Contadoria é órgão responsável pela classificação e identificação da necessidade de registro sintético e analítico dos bens de natureza permanente.

Art. 21. Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, o valor do ativo deve ser considerado pelo resultado da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou conforme o valor constante no termo da doação.

Art. 22. Na avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito a eventual impossibilidade de mensuração do valor deve ser evidenciada em nota explicativa.

Art. 23. A incorporação do bem ocorrerá somente quando identificado, no respectivo documento de ingresso, o recebimento definitivo, realizado por servidor ou comissão devidamente designada.

Seção II

Do Registro Analítico

Subseção I

Do tombamento

Art. 24. O tombamento dos bens de natureza permanente contemplará o cadastro, o emplaquetamento, a emissão do termo de responsabilidade e de transferência.

Art. 25. A classificação dos bens tombados terá por base o anexo VI deste Decreto – Relação de Bens por Natureza, Grupo e Espécie.

Parágrafo Único. A Contabilidade é o Órgão responsável pelas modificações nos enquadramentos previstos no Anexo VI deste Decreto.

Art. 26. O cadastro dos bens permanentes será realizado mediante a alimentação dos dados no sistema informatizado.

Parágrafo Único. O cadastro referido no caput é atribuição exclusiva do Setor de Patrimônio, mediante a utilização de usuário e senha individualizados.

Art. 27. Haverá registro analítico de todos os bens de caráter permanente, de forma que seja assegurada a perfeita caracterização de cada um deles.

Art. 28. A perfeita caracterização dos bens móveis contemplará a indicação das características físicas do bem, das medidas, do modelo, do tipo, do número de série ou numeração de fábrica, quando existentes, das cores e, quando pertinente, do material de fabricação e demais informações específicas que se mostrem necessárias.

Art. 29. Após o cadastro, o Setor de Patrimônio providenciará a emissão do Termo de Responsabilidade, conforme Anexo I deste Decreto, e destinará o bem à Unidade Administrativa requisitante.

Art. 30. O valor do ativo quando da aquisição compreenderá:

I – o preço de compra ou valor da aquisição;

II – os impostos não recuperáveis sobre a compra;

III – os descontos comerciais na compra;

IV – outros gastos inerentes ao processo de aquisição e necessários ao funcionamento do bem;

V – os gastos posteriores com possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros.

Subseção II

Do emplaquetamento

Art. 31. O emplaquetamento será realizado pelo Setor de Patrimônio ou por comissão designada para essa finalidade.

Art. 32. A plaqueta deverá ser afixada em local perfeitamente visível, sem sobreposição de informações contidas nas etiquetas de fábrica, como número de série e afins, e de forma que se evitem áreas que possam acelerar a sua deterioração.

Art. 33. Identificada a impossibilidade ou inviabilidade de se afixar a plaqueta em razão do tamanho ou estrutura física do bem, a identificação poderá ser realizada mediante gravação, pintura, entalhes ou outros meios que se mostrem convenientes.

Parágrafo Único. As formas de identificação que se mostrem alternativas às etiquetas padronizadas deverão ser relacionadas pelo Setor de Patrimônio por meio de formulário específico, que conterá a descrição dos bens, o número patrimonial, o responsável, a localização e o tipo de plaqueta empregado.

Art. 34. Não haverá mais de uma plaqueta por bem, salvo exceções expressamente consignadas em relatório específico pelo Setor de Patrimônio.

Art. 35. Identificado o extravio de plaqueta, o Setor de Patrimônio deverá providenciar a sua substituição, mantendo inalterada a numeração de tombamento.

Parágrafo Único. Não havendo etiquetas padronizadas para reposição, o Setor de Patrimônio poderá providenciar, provisoriamente, a identificação do bem por meio de pintura, carimbo, marca física, entre outros que se mostrem convenientes.

Art. 36. Após o processo de tombamento, o Setor de Patrimônio fará constar, mediante aposição de carimbo específico ou manualmente, no documento fiscal de ingresso do bem, o termo “Tombado”, indicando a data de tombamento e a assinatura.

Subseção III

Do Controle Simplificado

Art. 37. Os bens móveis cujo custo de controle for antieconômico, serão controlados de forma simplificada, por meio de relação-carga, que mede apenas aspectos qualitativos e quantitativos, ficando dispensado o tombamento a que se refere o art. 24 deste Decreto.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, considera-se antieconômico o controle de bens móveis, cujo custo de aquisição ou valor de mercado seja inferior a R\$ 87,50 (oitenta e sete reais com cinquenta centavos).

Seção III

Do Registro Sintético

Art. 38. A Contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis, de acordo com a classificação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP.

Parágrafo único. Os registros contábeis dos bens controlados de forma simplificada, na forma do art. 24 deste Decreto, será feito de forma apartada dos demais bens móveis.

Art. 39. Os registros sintéticos serão realizados em conformidade com as normas de contabilidade pública vigentes.

Seção IV

Da Integração

Art. 40. A Contabilidade adequará seus registros em razão do controle analítico exercido pelo Setor de Patrimônio.

Art. 41. As incorporações, as baixas, os saldos anteriores, saldos atuais, as depreciações do mês, as depreciações acumuladas, os valores de reavaliação ou redução ao valor recuperável, deverão constar em Relatório de Movimentação Patrimonial, a ser encaminhado à Contadoria, pelo Setor de Patrimônio, até o 5º (quinto) dia útil de cada mês.

Parágrafo Único. O Relatório previsto no caput deverá identificar as contas contábeis pertinentes, de acordo com a padronização estabelecida pelo Tribunal de Contas do Estado, e a classificação prevista no Anexo VI deste Decreto – Relação de Bens por Natureza, Grupo e Espécie.

Art. 42. Sempre que a Contabilidade identificar qualquer inconsistência no sistema de controle interno patrimonial que possa prejudicar a fidedignidade das informações prestadas pelo Setor de Patrimônio, deverão ser realizados testes de auditoria, proposição das medidas corretivas e acompanhamento dos resultados sugeridos.

Parágrafo Único. Enquanto permanecerem as inconsistências previstas no caput, a Contabilidade não adequará os seus registros aos cadastros do Setor de Patrimônio.

Art. 43. A Contabilidade encaminhará ao Setor de Patrimônio todos os documentos fiscais relativos a material permanente que não contenham, mediante aposição de carimbo específico ou manualmente, o termo “Tombado”, com a indicação da data de tombamento e da respectiva assinatura.

Parágrafo Único. A Contabilidade terá o prazo de 05 (cinco) dias úteis para o cumprimento do disposto no caput.

CAPÍTULO IV

DO TERMO DE RESPONSABILIDADE E DO REPARO DE BENS

Seção I

Do Termo de Responsabilidade

Art. 44. Após o cadastro e emplaquetamento, o Setor de Patrimônio destinará o bem à Unidade Administrativa requisitante e providenciará a emissão do Termo de Responsabilidade, conforme Anexo I deste Decreto.

§ 1º O Termo de Responsabilidade será emitido pelo setor de Patrimônio sempre que houver o deslocamento físico, de qualquer bem, a qualquer setor.

§ 2º O Termo de Responsabilidade deverá ser assinado, obrigatoriamente, pelo responsável pela guarda e uso dos bens.

§ 3º A recusa em assinar o Termo de Responsabilidade, deverá ser manifestada de forma expressa, e, se considerada injustificável, será encaminhada ao gestor para abertura de processo administrativo disciplinar, sob pena de responsabilidade administrativa.

Seção II

Do Reparo de Bens

Art. 45. A saída de bens permanentes em virtude de conserto deverá acompanhar o Termo de Reparo Patrimonial, conforme anexo V deste Decreto.

Art. 46. O Termo de Reparo Patrimonial conterá a assinatura do responsável pela Unidade Administrativa detentora do bem, do Setor de Patrimônio e do prestador de serviço.

CAPÍTULO V

DA TRANSFERÊNCIA

Seção I

Do Termo de Transferência

Art. 47. O Termo de Transferência deverá ser assinado pela Unidade Administrativa que transfere o bem, pela Unidade Administrativa que recebe o bem e, por fim, pelo responsável pelo Setor de Patrimônio.

Art. 48. Compete ao Setor de Patrimônio a emissão do termo de transferência.

Art. 49. Todos os envolvidos no processo de transferência receberão 1 (uma) via do Termo de Transferência, conforme Anexo III deste Decreto.

Seção II

Dos Procedimentos e da Formalidade

Art. 50. A transferência consiste na modalidade de movimentação de material, com troca de responsabilidade, de uma unidade administrativa para outra, integrantes da mesma Entidade.

Art. 51. A transferência deverá ser registrada no sistema informatizado patrimonial, com a devida troca de responsabilidade, seguida da emissão e assinatura do Termo de Transferência, conforme Anexo III deste Decreto.

Art. 52. O registro da transferência tem por finalidade controlar a movimentação dos bens patrimoniais móveis de uma Unidade Administrativa para outra, sem alteração patrimonial quantitativa, resultando somente na troca de responsabilidade pela guarda e uso do bem.

Art. 53. Todas as transferências patrimoniais deverão ser acompanhadas pelo Setor de Patrimônio.

Art. 54. A transferência entre Unidades Administrativas de bens móveis permanentes depende do conhecimento tempestivo do Setor de Patrimônio, que atualizará os seus registros.

Art. 55. Após a transferência, o recebedor do bem será o responsável por sua guarda e uso, respondendo administrativamente pela sua conservação, sem prejuízo da responsabilização civil e criminal, no que couber.

CAPÍTULO VI

DA BAIXA

Art. 56. O registro da baixa tem por finalidade controlar a exclusão do bem móvel do patrimônio municipal quando verificado furto, extravio, sinistro, morte (semovente), alienações, alteração de enquadramento de elemento de despesa, sucateamento e outros, devendo ser feito por meio do Termo de Baixa, conforme Anexo IV deste Decreto, emitido e arquivado pelo Setor de Patrimônio.

Art. 57. A baixa de bem patrimonial móvel será formalizada mediante a emissão e assinaturas do termo de baixa.

Parágrafo único. Deverá ser anexado ao termo de baixa, cópia do laudo técnico emitido por comissão de servidores devidamente designada ou, quando for o caso, por pessoa física ou jurídica especializada, devidamente documentado, constando o valor atribuído ao bem, o estado de conservação e, tratando-se de bem inservível, a sua subclassificação de acordo com o disposto no art. 11 deste Decreto.

Art. 58. Na hipótese de furto, sinistro ou extravio de bem patrimonial móvel, sua baixa deverá ser acompanhada da ocorrência policial e da conclusão do processo de sindicância.

Parágrafo Único: Excepcionalmente, quando esgotada a possibilidade de reaver o bem, mediante justificativa e despacho da autoridade competente, o setor de patrimônio poderá efetuar a baixa do bem, independente da conclusão do processo.

Art. 59. A baixa de bem patrimonial móvel motivada por alienação deverá ser precedida de procedimento licitatório, exceto nos casos previstos em lei.

Art. 60. A baixa de veículos automotores deverá obedecer às orientações contidas neste Decreto e na Resolução CONTRAN nº 11/1998.

§ 1º A efetivação da baixa do registro de veículos será obrigatória sempre que o veículo for considerado irrecuperável, for definitivamente desmontado, ocorrer sinistro com laudo de perda total ou for alienado como sucata.

§ 2º Os documentos dos veículos a que se refere este artigo, bem como as partes do chassi que contém o registro VIN e suas placas, serão obrigatoriamente recolhidos aos órgãos responsáveis por sua baixa.

§ 3º Os procedimentos previstos neste artigo deverão ser efetivados antes da alienação do veículo ou sua destinação final.

CAPÍTULO VII

DA DISPONIBILIDADE DOS BENS

Art. 61. O Setor de Patrimônio emitirá a Lista de Bens em Disponibilidade, dando conhecimento a todas as Unidades Administrativas, concedendo o prazo de 10 (dez) dias úteis, contados a partir da data da emissão, para as Unidades manifestarem interesse por esses bens.

Art. 62. A Unidade Administrativa interessada pelo(s) bem(ns) em disponibilidade entrará em contato com o Setor de Patrimônio dentro do prazo indicado no artigo anterior, que providenciará a emissão do Termo de Transferência e a sua destinação ao solicitante interessado.

Art. 63. Decorrido o prazo estabelecido no art. 61 sem que haja interessado pelos bens em disponibilidade, o Setor de Patrimônio encaminhará a relação desses bens ao Serviço de Licitações para que se proceda à alienação, observada a rotina a ser estabelecida por ato do Secretário Municipal de Administração e Planejamento.

Art. 64. Havendo necessidade extraordinária de desfazimento em tempo inferior ao estabelecido no art. 61, o Setor de Patrimônio poderá encaminhar, formalmente, a todos os responsáveis pelas Unidades Administrativas, a relação dos bens disponíveis, reduzindo o prazo estabelecido.

CAPÍTULO VIII

DA REAVALIAÇÃO E DA REDUÇÃO AO VALOR DE MERCADO

Seção I

Da Reavaliação

Art. 65. Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

Parágrafo Único. O registro previsto no caput será realizado nos registros analítico, Pelo Setor de Patrimônio, e sintético, pela Contabilidade.

Art. 66. Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, todo o grupo de contas do ativo imobilizado ao qual pertence esse ativo também deverá ser reavaliado.

Art. 67. A reavaliação será realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou por meio de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores, devidamente designada para essa finalidade.

Art. 68. Constarão no laudo técnico previsto no artigo anterior:

I – a documentação com a descrição detalhada referente ao estado físico de cada bem que esteja sendo avaliado;

II – a identificação contábil do bem;

III – os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;

IV – a vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;

V - capacidade de geração de benefícios futuros, em anos;

VI - obsolescência tecnológica, em anos;

VII - desgastes decorrentes de fatores operacionais ou não operacionais;

VII – quando for o caso, os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do bem.

IX – a data de avaliação;

X – a identificação do responsável pela reavaliação.

Parágrafo único. Quando se tratar de bens singulares que possuam características de uso peculiares, e desde que formalmente indicados e justificado pela Comissão, poderão ser utilizados outros parâmetros.

Art. 69. Poderão servir de fonte de informação para a avaliação do valor de um bem, além de outros meios que se mostrem convenientes:

I – o valor de mercado apurado em pesquisa junto a empresas, por anúncios e outros meios;

II – para os veículos, o valor previsto na tabela que expressa os preços médios de veículos efetivamente praticados no mercado brasileiro expedida pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, também conhecida como Tabela FIPE.

Art. 70. Havendo a impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

Seção II

Da Redução ao Valor Recuperável

Art. 71. A obtenção do valor recuperável deverá considerar o maior valor entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

Parágrafo Único. Valor justo é aquele pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo amplo conhecimento por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

Art. 72. Na obtenção do preço de mercado, será priorizado o preço atual de cotação. Caso o preço atual não esteja disponível, será utilizado o preço da transação mais recente, devendo ser justificado o motivo pelo qual não se obteve o preço atual.

Art. 73. Na realização do teste de imparidade será considerado, além do valor de mercado, o valor em uso do ativo.

Art. 74. Identificada e aplicada a perda por irrecuperabilidade, deve-se avaliar e indicar a vida útil remanescente do bem e do seu valor residual.

CAPÍTULO IX

DA DEPRECIAÇÃO e DA AMORTIZAÇÃO

Art. 75. Os bens móveis produzidos, adquiridos ou incorporados ao patrimônio do Município serão depreciados ou amortizados de acordo com os prazos de vida útil previstos no Anexo VI deste Decreto, a partir de 01/12/2016.

Parágrafo único. Para os fins deste decreto entende-se por:

I - depreciação: redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

II – amortização: redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

Art. 76. Observado o disposto no § 1º do art. 77, a depreciação e amortização dos ativos devem iniciar quando os bens estiverem em condições de uso.

Art. 77. Os bens móveis produzidos, adquiridos ou incorporados ao patrimônio do Município em data anterior a estabelecida no art. 75, serão primeiramente inventariados, reavaliados e posteriormente depreciados ou amortizados de acordo com as disposições deste decreto.

§ 1º. Os bens móveis que, por ocasião do inventário, estejam sem identificação patrimonial, serão avaliados e incorporados ao patrimônio através de tombamento, iniciando-se a depreciação ou amortização a partir do seu registro no sistema de patrimônio deste Município.

§ 2º. A reavaliação de que trata o caput deste artigo deverá observar, no que couber, ao disposto nos arts. 65 a 70 deste Decreto.

Art. 78. Para os bens reavaliados nos termos deste decreto, a depreciação ou a amortização devem ser calculadas e registradas sobre o valor

reavaliado, considerada a vida útil remanescente, indicada no correspondente laudo emitido pela Comissão referida no § 2º deste artigo.

Art. 79. Os valores depreciados ou amortizados nos termos deste decreto, apurados mensalmente, deverão ser registrados pela contabilidade, em contas de variação patrimonial.

Parágrafo único. Para fins de cálculo da depreciação e da amortização, adota-se o método das cotas constantes.

Art. 80. A depreciação e a amortização não cessam quando o bem for considerado obsoleto ou for retirado temporariamente de operação, devendo ser reconhecidas e contabilizadas até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual.

CAPÍTULO X

DO INVENTÁRIO

Art. 81. A realização do Inventário Geral dos Bens Patrimoniais Móveis deve atender ao disposto na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Art. 82. O Inventário Geral dos Bens Patrimoniais Móveis deverá ser encaminhado, anualmente à Contadoria, até 03 (três) dias úteis após o encerramento do exercício contábil, que ocorre em 31 de dezembro.

Art. 83. O Inventário Geral dos Bens Patrimoniais Móveis será realizado por comissão específica devidamente designada.

Art. 84. Durante o período de realização do Inventário, sem que haja em processo manifestação expressa do Setor de Patrimônio, não poderá, em relação à Unidade Administrativa em vistoria mento, haver transferências internas.

Art. 85. As chefias de cada Unidade Administrativa serão comunicadas pelo Setor de Patrimônio da realização do inventário, em, pelo menos, 10 (dez) dias que antecedem o seu início.

Parágrafo Único. Após conclusão do inventário, o Setor de Patrimônio emitirá o Termo de Responsabilidade (Anexo II) contendo todos os bens

relacionados e pertencentes a cada Setor e/ou Seção, direcionando-o a cada responsável deste que ficará obrigado a assinar o termo sob pena de instauração de processo disciplinar.

Art. 86. Após o recebimento dos inventários analíticos, a Contadoria procederá à análise e aos ajustamentos necessários à apresentação do Balanço Geral do Município, dentro do prazo estabelecido na legislação vigente.

Parágrafo Único. Quando houver diferença entre os assentamentos contábeis e o inventário, a Contadoria poderá realizar auditoria específica com o objetivo de apurar as divergências.

CAPÍTULO XI

DO ARQUIVAMENTO

Art. 87. O Setor de Patrimônio manterá arquivadas as vias originais dos termos de responsabilidade e dos termos de transferência.

Art. 88. Quando do arquivamento, os processos de bens patrimoniais móveis deverão conter, entre outros, os seguintes documentos:

I – na incorporação: via original e assinada do termo de responsabilidade, conforme Anexo I deste Decreto;

II – na transferência: via original e assinada do Termo de Transferência, conforme Anexo III deste Decreto;

III – na baixa: via original e assinada do Termo de Baixa, conforme anexo IV deste Decreto.

Art. 89. As plaquetas retiradas quando do processo de desfazimento ou alienação de bens serão arquivadas junto ao processo de baixa.

TÍTULO II

DO SISTEMA INFORMATIZADO

Art. 90. O sistema informatizado deve atender aos requisitos demandados pela legislação vigente e conter, pelo menos, os seguintes campos de preenchimento em relação ao bem de natureza permanente:

I – O responsável pelo uso;

II – a descrição;

III – o fornecedor;

IV – a localização;

V – o valor de aquisição;

VI – o valor atual;

VII – a numeração fiscal;

VIII – o período de garantia;

IX – os valores de reavaliação, redução ao valor recuperável e depreciação.

Art. 91. O sistema informatizado disponibilizará, a qualquer tempo, os seguintes relatórios:

I – relação de bens agrupados por responsáveis;

II – relação de bens agrupados por agrupamentos contábeis;

III – inventário analítico do bem, por unidade administrativa;

IV – relação dos termos de transferência;

V – relação dos termos de responsabilidade.

Art. 92. O sistema informatizado deverá possuir mecanismos de controle de acesso de usuários baseados, no mínimo, na segregação das funções.

Art. 93. A base de dados do sistema informatizado deverá possuir mecanismos de proteção contra acesso direto não autorizado.

Art. 94. Deverá ser realizada cópia de segurança periódica da base de dados do sistema informatizado, de forma que permita a sua recuperação em caso de incidente ou falha, sem prejuízo de outros procedimentos.

Art. 95. O sistema informatizado deverá conter rotinas para a realização de correções ou anulações por meio de novos registros, assegurando a inalterabilidade das informações originais incluídas após sua contabilização, de forma a preservar o registro histórico de todos os atos.

TÍTULO III

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 96. Quando houver entendimentos diversos entre as áreas envolvidas no registro analítico e sintético sobre a necessidade de incorporação, baixa, valorização, desvalorização e depreciação de determinados bens, o Setor de Patrimônio deverá encaminhar à Contadoria no formulário Solicitação de Registro Contábil, em duas vias.

§ 1º Após a análise dos fundamentos contidos no formulário Solicitação de Registro Contábil, a Contadoria se pronunciará de forma circunstanciada, devolvendo-o ao Setor de Patrimônio no prazo máximo de 05 (cinco) dias úteis.

§ 2º Nas situações em que permanecerem as divergências técnicas, após a análise dos fundamentos contidos no formulário Solicitação de Registro Contábil, e identificada a significativa relevância dos valores envolvidos, a Administração poderá solicitar parecer técnico de outro profissional ou empresa especializada que possuam notórios conhecimentos na matéria e que sejam devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade.

Art. 97. O Setor de Patrimônio encaminhará à Contadoria, até o 5º (quinto) dia útil de cada mês, o Formulário de Movimentação Patrimonial, que relacionará, de forma analítica, todas as incorporações e baixas de bens patrimoniais.

Art. 98. Os anexos apresentados neste Decreto são de uso obrigatório por todas as Unidades Administrativas, não podendo sofrer nenhum tipo de alteração, salvo por disposição normativa.

Parágrafo Único. A confecção dos impressos correspondentes aos anexos deste Decreto é de responsabilidade do Setor de Patrimônio, podendo ser emitidos pelo sistema informatizado.

Art. 99. É vedada a utilização de chancela, carbono ou assemelhados na assinatura dos anexos deste Decreto.

Art. 100. Os formulários deverão ser preenchidos e impressos sem erros, rasuras ou emendas.

Art. 101. Fica facultado ao Titular da Unidade Administrativa delegar a guarda e responsabilidade dos bens patrimoniais móveis, que poderá ser formalizada até o nível de Setor ou, ainda, de cargo ou função, quando se referir a servidor, se a respectiva estrutura organizacional o comportar, sem prejuízo do disposto no art. 13 deste Decreto.

Art. 102. As dúvidas e casos omissos relacionados à matéria tratada neste Decreto serão resolvidos pela Secretaria Municipal de Administração e Planejamento.

Art. 103. Este Decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

GABINETE DO PREFEITO MUNICIPAL DE BOA VISTA DO SUL, AOS DEZESSETE DIAS DO MÊS DE AGOSTO DE 2016.

ALOISIO RISSI

Prefeito Municipal

Registre-se, Publique-se.

Luiz Carlos de Oliveira

Secretário Municipal de Administração e Planejamento.

UNIVATES

R. Avelino Tallini, 171 | Bairro Universitário | Lajeado | RS | Brasil
CEP 95900.000 | Cx. Postal 155 | Fone: (51) 3714.7000
www.univates.br | 0800 7 07 08 09